

DER AUSSCHLUSS
DER KOMPLEMENTÄR-GMBH
VON DER GEWINNVERTEILUNG
BEI DER GMBH & CO. KG

Erwin Kircheis

1905

DER AUSSCHLUß DER KOMPLEMENTÄR-GMBH
VON DER GEWINNVERTEILUNG BEI DER GMBH & CO. KG

INAUGURAL-DISSERTATION
ZUR ERLANGUNG DER DOKTORWÜRDE
EINER HOHEN JURISTISCHEN FAKULTÄT
DER LUDWIG-MAXIMILIANS-UNIVERSITÄT
ZU MÜNCHEN

VORGELEGT VON

ERWIN KIRCHEIS

1985

Referent : Professor Dr. Hueck

Korreferent : Professor Dr. Canaris

Tag der mündlichen Prüfung : 18. Dezember 1985

1. Einleitung

2. Zielsetzung

3. Methodik

4. Ergebnisse

5. Diskussion

6. Zusammenfassung

MEINEN ELTERN

7. Literaturverzeichnis

8. Anhang

1. Einleitung	1
2. Zielsetzung	2
3. Methodik	3
4. Ergebnisse	4
5. Diskussion	5
6. Zusammenfassung	6
7. Literaturverzeichnis	7
8. Anhang	8
9. Einleitung	9
10. Zielsetzung	10
11. Methodik	11
12. Ergebnisse	12
13. Diskussion	13
14. Zusammenfassung	14
15. Literaturverzeichnis	15
16. Anhang	16
17. Einleitung	17
18. Zielsetzung	18
19. Methodik	19
20. Ergebnisse	20
21. Diskussion	21
22. Zusammenfassung	22
23. Literaturverzeichnis	23
24. Anhang	24
25. Einleitung	25
26. Zielsetzung	26
27. Methodik	27
28. Ergebnisse	28
29. Diskussion	29
30. Zusammenfassung	30
31. Literaturverzeichnis	31
32. Anhang	32
33. Einleitung	33
34. Zielsetzung	34
35. Methodik	35
36. Ergebnisse	36
37. Diskussion	37
38. Zusammenfassung	38
39. Literaturverzeichnis	39
40. Anhang	40
41. Einleitung	41
42. Zielsetzung	42
43. Methodik	43
44. Ergebnisse	44
45. Diskussion	45
46. Zusammenfassung	46
47. Literaturverzeichnis	47
48. Anhang	48
49. Einleitung	49
50. Zielsetzung	50
51. Methodik	51
52. Ergebnisse	52
53. Diskussion	53
54. Zusammenfassung	54
55. Literaturverzeichnis	55
56. Anhang	56
57. Einleitung	57
58. Zielsetzung	58
59. Methodik	59
60. Ergebnisse	60
61. Diskussion	61
62. Zusammenfassung	62
63. Literaturverzeichnis	63
64. Anhang	64
65. Einleitung	65
66. Zielsetzung	66
67. Methodik	67
68. Ergebnisse	68
69. Diskussion	69
70. Zusammenfassung	70
71. Literaturverzeichnis	71
72. Anhang	72
73. Einleitung	73
74. Zielsetzung	74
75. Methodik	75
76. Ergebnisse	76
77. Diskussion	77
78. Zusammenfassung	78
79. Literaturverzeichnis	79
80. Anhang	80
81. Einleitung	81
82. Zielsetzung	82
83. Methodik	83
84. Ergebnisse	84
85. Diskussion	85
86. Zusammenfassung	86
87. Literaturverzeichnis	87
88. Anhang	88
89. Einleitung	89
90. Zielsetzung	90
91. Methodik	91
92. Ergebnisse	92
93. Diskussion	93
94. Zusammenfassung	94
95. Literaturverzeichnis	95
96. Anhang	96
97. Einleitung	97
98. Zielsetzung	98
99. Methodik	99
100. Ergebnisse	100
101. Diskussion	101
102. Zusammenfassung	102
103. Literaturverzeichnis	103
104. Anhang	104
105. Einleitung	105
106. Zielsetzung	106
107. Methodik	107
108. Ergebnisse	108
109. Diskussion	109
110. Zusammenfassung	110
111. Literaturverzeichnis	111
112. Anhang	112
113. Einleitung	113
114. Zielsetzung	114
115. Methodik	115
116. Ergebnisse	116
117. Diskussion	117
118. Zusammenfassung	118
119. Literaturverzeichnis	119
120. Anhang	120
121. Einleitung	121
122. Zielsetzung	122
123. Methodik	123
124. Ergebnisse	124
125. Diskussion	125
126. Zusammenfassung	126
127. Literaturverzeichnis	127
128. Anhang	128
129. Einleitung	129
130. Zielsetzung	130
131. Methodik	131
132. Ergebnisse	132
133. Diskussion	133
134. Zusammenfassung	134
135. Literaturverzeichnis	135
136. Anhang	136
137. Einleitung	137
138. Zielsetzung	138
139. Methodik	139
140. Ergebnisse	140
141. Diskussion	141
142. Zusammenfassung	142
143. Literaturverzeichnis	143
144. Anhang	144
145. Einleitung	145
146. Zielsetzung	146
147. Methodik	147
148. Ergebnisse	148
149. Diskussion	149
150. Zusammenfassung	150
151. Literaturverzeichnis	151
152. Anhang	152
153. Einleitung	153
154. Zielsetzung	154
155. Methodik	155
156. Ergebnisse	156
157. Diskussion	157
158. Zusammenfassung	158
159. Literaturverzeichnis	159
160. Anhang	160
161. Einleitung	161
162. Zielsetzung	162
163. Methodik	163
164. Ergebnisse	164
165. Diskussion	165
166. Zusammenfassung	166
167. Literaturverzeichnis	167
168. Anhang	168
169. Einleitung	169
170. Zielsetzung	170
171. Methodik	171
172. Ergebnisse	172
173. Diskussion	173
174. Zusammenfassung	174
175. Literaturverzeichnis	175
176. Anhang	176
177. Einleitung	177
178. Zielsetzung	178
179. Methodik	179
180. Ergebnisse	180
181. Diskussion	181
182. Zusammenfassung	182
183. Literaturverzeichnis	183
184. Anhang	184
185. Einleitung	185
186. Zielsetzung	186
187. Methodik	187
188. Ergebnisse	188
189. Diskussion	189
190. Zusammenfassung	190
191. Literaturverzeichnis	191
192. Anhang	192
193. Einleitung	193
194. Zielsetzung	194
195. Methodik	195
196. Ergebnisse	196
197. Diskussion	197
198. Zusammenfassung	198
199. Literaturverzeichnis	199
200. Anhang	200

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

§ 1 Einleitung	1
1. KAPITEL: DER GEWINNAUSSCHLUSS IM RECHT DER PERSONEN- GESELLSCHAFTEN	3
§ 2 Problemstellung und Gang der Untersuchung	3
§ 3 Meinungsstand zur Zulässigkeit des Gewinnausschlusses	4
I. Schrifttum	5
II. Rechtsprechung	7
§ 4 Vereinbarkeit des Gewinnausschlusses mit dem Erfordernis der gemeinsamen Zweckverfolgung	9
I. Gewinnbeteiligung	9
II. Ergebnisbeteiligung	11
1. Das Postulat einer Gewinn- und Verlustbeteiligung	11
2. Gewinnbeteiligung als Ergebnisbeteiligung bei Ge- sellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung	13
a) Gewinnerzielungsabsicht und Handelsgesellschaften	13
b) Zweckgemeinschaft und Ergebnisbeteiligung	15
aa) Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung	16
bb) Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung	17
aaa) Die Förderung der Erreichung eines gemeinsamen Zwecks	17
bbb) § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB und die Innenge- sellschaft	20
3. Der Gesellschaftsbegriff und das Wesen der Ge- sellschaft	24
III. Das Interesse am Gesellschaftszweck	25
1. Problematik des Interesses einer GmbH	26
2. Gesellschafterinteresse und Gesellschaftszweck	27
3. Abgrenzung zur Schenkung	29
4. Zwischenergebnis	33

	Seite
IV. Maßgeblichkeit der Beteiligung	34
V. Zur Kumulation von Verlustbeteiligung und Gewinnausschluß	37
VI. Ergebnis	39
§ 5 Gewinnausschluß und Grenzen der Gestaltungsfreiheit	42
I. Der Gewinnausschluß in den Lehren von der Institution und vom Typus	42
II. Der Gleichbehandlungsgrundsatz	46
III. Die gesellschaftlicherliche Treuepflicht	48
IV. Ergebnis	50
§ 6 Gewinnausschluß, Freistellung von der Einlageverpflichtung und Ausschluß von der Geschäftsführung	50
§ 7 Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse	54
2. KAPITEL: ZULÄSSIGKEIT DES GEWINNAUSSCHLUSSES NACH DEM GmbHG	57
§ 8 Kapitalerhaltungsgrundsatz und Gewinnausschluß	57
I. Problemstellung	57
II. Gewinnausschluß und § 30 GmbHG	58
1. § 30 GmbHG bei einer GmbH & Co. KG	58
2. Der Begriff Auszahlung im Sinn des § 30 GmbHG	62
3. Die im Zusammenhang mit dem Gewinnausschluß denkbaren Konstellationen	65
a) Verzicht auf einen bereits bestehenden Gewinnanspruch	65
b) Verzicht auf künftige Gewinnchancen	66
c) Gewinnausschluß und Nichtersatz der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten	67
d) Der Gewinnausschluß als Wegbereiter für Stammkapitalverkürzungen	67
e) Der Gewinnausschluß bei einer GmbH mit anderweitigen Einkünften oder über den Betrag des Stammkapitals hinausgehendem Vermögen	68

	Seite
f) Zusammenfassung	69
4. Schmälerung des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens	70
a) Ermittlung des Vermögens gemäß § 42 GmbHG	71
b) Einwände von Sonnenhol/Stützle und die Argumentation von Röhrkasten, H.P. Westermann und Joost	71
c) Stellungnahme	74
d) Bedeutung für den Gewinnausschluß	78
5. § 30 GmbHG bei nicht an der GmbH beteiligten Kommanditisten	78
a) Der Gesellschafter in § 30 GmbHG	79
aa) Stellungnahmen in der Literatur	79
bb) Kritik an der analogen Anwendung von § 30 GmbHG auf "Nur-Kommanditisten"	82
b) Der Gewinnausschluß bei Vorhandensein nicht an der GmbH beteiligter Kommanditisten	86
6. Zwischenergebnis und Folgerungen	86
III. Der Ersatz der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten	89
1. Bei einer GmbH mit Fremdgeschäftsführer	90
2. Geschäftsführungskosten bei Gesellschafter-Geschäftsführern	93
IV. Folgen eines Verstoßes gegen § 30 GmbHG	96
1. Allgemeine Regelung	96
a) Stillschweigender Vorbehalt des Verbots der Stammkapitalverkürzung	96
b) Leistungsverweigerungsrecht	96
c) Konsequenzen von unter Verstoß gegen § 30 GmbHG erfolgenden Auszahlungen	97
d) Erstattungsberechtigter	101
2. Konsequenzen für den Gewinnausschluß	102
3. Pflicht zur Zustimmung zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags	105

	Seite
4. Folgerungen für die Vertragsgestaltung	107
§ 9 Besonderheiten bei einer Einheitsgesellschaft	108
I. Der Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH bei einer Einheitsgesellschaft	109
II. Exkurs: Anderweitige Gefährdungen des Stammkapitals der GmbH bei einer Einheitsgesellschaft	110
1. Die Errichtung der Einheitsgesellschaft	110
2. Die Einheitsgesellschaft nach Herstellung der Wechselseitigkeit	112
§ 10 Zusammenfassung der GmbH-rechtlichen Überlegungen zum Gewinnausschluß	115
ANHANG: DER GEWINNAUSSCHLUSS DER KOMPLEMENTÄR-GmbH IM STEUERRECHT	120
§ 11 Der Gewinnausschluß als verdeckte Gewinnausschüttung	120
I. Das steuerrechtliche Institut der verdeckten Gewinnausschüttung	120
1. Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung	120
2. Die verdeckte Gewinnausschüttung	120
II. Umfang der steuerrechtlichen Anerkennung des Gewinnbeteiligungsausschlusses der Komplementär-GmbH	122
1. Maßgeblichkeit der kapitalmäßigen Beteiligung	122
2. Die Verlustbeteiligung	124
3. Entschädigung für das Haftungsrisiko	125
4. Geschäftsführung und Geschäftsführungskosten	127
5. Umfang der steuerrechtlichen Anerkennung des Gewinnausschlusses bei günstiger Gesellschaftsvertragsgestaltung	130

	Seite
§ 12 Folgen der Körperschaftsteuerreform	131
I. Beibehaltung des Instituts der vGA im KStG 1977	131
II. Wegfall des steuerlichen Anreizes zur Vereinbarung eines Gewinnausschlusses?	132
III. Die vGA bei Vorliegen eines Verstoßes gegen § 30 GmbHG	134
1. Die unterschiedliche Systematik im KStG 1977 und im GmbHG	134
2. Zusammentreffen von § 30 GmbHG und § 35 KStG 1977	135
3. Zusammentreffen von § 30 GmbHG und § 27 KStG 1977	137
4. Der Anrechnungsvorteil als (alleiniger) Verstoß gegen § 30 GmbHG	138
IV. Der zur Bedienung einer vGA erforderliche Brutto-Ertragsbedarf	140
V. Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf die Zweckmäßigkeit des Gewinnausschlusses	145
§ 13 Änderung des steuerrechtlichen Einflusses auf Gesellschaftsformwahl und Gesellschaftsvertragsgestaltung	146
I. Neue steuerlich vorteilhafte Gesellschaftsvertragsgestaltungen bei der GmbH & Co. KG	146
1. Reduzierung der Gewerbesteuerlast	146
2. Folgen der gewerbesteuer günstigen Gestaltung	149
II. Sonstige Ansatzpunkte für vorteilhafte Gesellschaftsformwahl und Gesellschaftsvertragsgestaltung	151
§ 14 Zusammenfassung der steuerrechtlichen Überlegungen zum Gewinnausschluß	155
§ 15 Schlußbemerkung	157
Literaturverzeichnis	160

Abkürzungen: Vgl. bei Kirchner/Kastner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, bzw. im Literaturverzeichnis

§ 1 Einleitung

Die Zulässigkeit des Ausschlusses eines Gesellschafters einer Personen-gesellschaft vom Gewinn war bereits bei Inkrafttreten des BGB und des HGB umstritten.

In den Materialien zum BGB wird davon ausgegangen, daß dieser Frage "nur ein theoretischer Charakter beiwohnt"¹. Daß der Charakter dieser Frage nicht nur theoretischer Natur ist, zeigte sich spätestens, als versucht wurde, bei der Gesellschaftsform der GmbH & Co. KG der steuerlichen Doppelbelastung des auf die GmbH entfallenden Gewinns durch deren Ausschluß von der Gewinnverteilung gänzlich aus dem Weg zu gehen.

Überraschenderweise hat die Frage der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit dieser aus steuerrechtlichen Gründen gewählten Vertragsgestaltung nur wenig Aufmerksamkeit gefunden, obwohl ein namhafter Teil der wissenschaftlichen Literatur nach wie vor der Auffassung ist, daß eine Gewinnbeteiligung zumindest bei Handelsgesellschaften zu den Voraussetzungen eines wirksamen Gesellschaftsverhältnisses gehört. Eine Stellungnahme der höchstrichterlichen Rechtsprechung steht bis heute aus. Diesem Fragenbereich ist der erste Abschnitt der Arbeit gewidmet.

Es liegt in der Eigenart der GmbH & Co. KG, daß vertragliche Gestaltungen im Rahmen der KG sich vornehmlich auf die Rechtsstellung der Komplementär-GmbH auswirken können. Eine Untersuchung des Ausschlusses der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG wäre deshalb unvollständig, würde sie nicht zugleich mögliche GmbH-rechtliche Konsequenzen des Gewinnausschlusses vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Aufbringung und Erhaltung des Stammkapitals ins Auge fassen. Hierauf ist im zweiten Teil einzugehen.

Ein Anhang ist schließlich der Frage gewidmet, unter welchen Voraussetzungen der Gewinnausschluß, soweit er gesellschaftsrechtlich zu-

1 Motive, Bd. II, S. 594.

lässig ist, steuerrechtlich Anerkennung finden kann und, da sich die steuerrechtlichen Grundlagen, die bei der GmbH & Co. KG ursprünglich den Ausschluß der GmbH vom Gewinn unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nahelegten, durch die Körperschaftsteuerreform geändert haben, inwieweit der Gewinnausschluß wirtschaftlich noch zweckmäßig sein kann. Ergänzend soll aufgezeigt werden, inwiefern sich seit der Änderung des Körperschaftsteuergesetzes andere steuerlich vorteilhafte Gesellschaftsvertragsgestaltungen anbieten. Hierbei wird auch von Interesse sein, in welchem Umfang das Steuerrecht im hier interessierenden Zusammenhang auch nach der Körperschaftsteuerreform noch Einfluß haben kann auf die Wahl der Unternehmensform und die Gesellschaftsvertragsgestaltung.

1. KAPITEL: DER GEWINNAUSSCHLUSS IM RECHT DER PERSONENGESELLSCHAFTEN

§ 2 Problemstellung und Gang der Untersuchung

Eine definitive Aussage über die Zulässigkeit des Ausschlusses einzelner Gesellschafter von der Beteiligung am Gewinn enthält weder das Recht der BGB-Gesellschaft noch - mit einer Ausnahme - das Recht der handelsrechtlichen Personengesellschaften. Die einschlägigen Regelungen der §§ 722 BGB, 120 f., 167 ff. HGB betreffen lediglich Fragen der Gewinnverteilung.

In § 722 Abs. 1 BGB ist zur Gewinnverteilung bei der BGB-Gesellschaft festgelegt, daß jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und Größe seines Beitrags einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust hat, soweit die Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust im Gesellschaftsvertrag nicht bestimmt sind. § 722 Abs. 1 BGB ist somit seinem Inhalt nach subsidiär und dispositiv, läßt also den Gesellschaftern bei der Regelung der Gewinn- und Verlustverteilung freie Hand.

Daß auch die Gesellschafter einer OHG oder KG die Gewinnverteilung anders regeln können als in den §§ 120 f., 167 ff. HGB vorgesehen, besagt § 109 HGB bzw. § 163 HGB. Eine Ausnahme gilt allein für die stille Gesellschaft. § 336 Abs. 2 HGB schränkt die gesellschaftsvertraglichen Dispositionsmöglichkeiten dahingehend ein, daß im Gesellschaftsvertrag zwar der Ausschluß des stillen Gesellschafters vom Verlust vereinbart, seine Beteiligung am Gewinn aber nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann.

Wenn damit die Gewinnverteilungsregelung grundsätzlich der freien vertraglichen Gestaltung durch die Gesellschafter unterliegt, bedeutet das aber noch nicht notwendig, daß auch der gänzliche Ausschluß der Gewinnbeteiligung einzelner Gesellschafter der Gestaltungsbefugnis der Parteien anheimgestellt ist. Allein aus dem Fehlen einer ausdrücklichen gegenteiligen Regelung kann nicht auf die Zulässigkeit des Gewinnausschlusses geschlossen werden. Denn die Gestaltungsfreiheit könnte insoweit Grenzen unterliegen, die sich aus zwingenden Prinzipien des Gesellschaftsrechts ergeben.

Damit stellen sich vor allem zwei Probleme, die sich allerdings teilweise überschneiden:

Kann im Sinn der §§ 705 BGB, 105 HGB von der Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks ausgegangen werden, wenn ein Gesellschafter keinen oder zumindest keinen materiellen Anteil am Ergebnis der Gesellschaft hat? Diese Frage ist als Problem der Bestimmung des Gesellschaftszwecks grundsätzlicher Natur und soll deshalb vordringlich anhand der BGB-Gesellschaft als Grundform der Personengesellschaft untersucht werden. Besondere Bedeutung erhält sie aber für die Handelsgesellschaften und damit für die hier interessierende GmbH & Co. KG, weil diese nach verbreiteter Ansicht wegen ihrer erwerbswirtschaftlichen Zielsetzung notwendig auf Gewinnerzielung gerichtet sind.

Der zweite Problemkreis betrifft die allgemeine Fragestellung, ob der Gewinnausschluß eines Gesellschafters mit allgemeinen Prinzipien des Personengesellschaftsrechts vereinbar ist. In diesem Rahmen ist nicht nur auf Gesichtspunkte der Treuepflicht und des gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes einzugehen, sondern die atypische und im wesentlichen aus steuerlichen Gründen gewählte Vertragsgestaltung auch unter dem Gesichtspunkt der Lehre von der Typengesetzlichkeit zu untersuchen.

Ergänzend zum Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinn- und Verlustverteilung wird in Gesellschaftsverträgen nicht selten eine Freistellung von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage vorgesehen. Wird die Komplementär-GmbH noch zusätzlich von der Geschäftsführung ausgeschlossen, so ist abschließend zu prüfen, ob man auch bei einer derartigen Konstellation hinsichtlich der GmbH das tatbestandliche Erfordernis der Förderung des gemeinsamen Zwecks der Gesellschaft bejahen kann.

§ 3 Meinungsstand zur Zulässigkeit des Gewinnausschlusses

Die Ansichten darüber, ob die in § 705 BGB tatbestandlich vorausgesetzte Förderung eines gemeinsamen Zweckes dem Gewinnausschluß eines Gesellschafters entgegensteht, sind äußerst kontrovers.

I. Schrifttum

Vor allem in der älteren Literatur¹, teilweise aber auch noch heute² wird die Zulässigkeit des Gewinnausschlusses bei Personengesellschaften generell verneint.

Die Begründungen schwanken. Vereinzelt wird auf die gesellschaftsrechtliche Unzulässigkeit der *societas leonina*³ oder auf die Gesetzesmaterialien⁴ verwiesen, nur selten wird auf § 336 Abs. 2 HGB Bezug genommen⁵. Meist wird für den Fall des Gewinnausschlusses eines Gesellschafters die Gemeinsamkeit der Zweckverfolgung bestritten und zum Teil zusätzlich mit dem Begriff der *societas leonina* argumentiert⁶.

Nach auch heute verbreiteter Ansicht setzt die Gemeinsamkeit des verfolgten Zwecks zwar nicht generell eine Gewinn-, wohl aber eine Ergeb-

1 Oertmann, BGB, § 705 Anm. 2a); Hachenburg, JW 1915, 1470; Wieland Handelsrecht, S. 462; Staub/Pinner, HGB, § 105 Rdn. 4; Flechtheim in Düringer/Hachenburg, HGB, § 105 BGB Rdn. 2; Geiler in Düringer/Hachenburg, HGB, Rdn. 15 (S. 24); Schlegelberger/Geßler, HGB, 1. Aufl., § 105 Rdn. 4, 6; Enneccerus/Lehmann, SchuldR., S. 727.

2 Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB, Rdn. 21 vor § 705; Staudinger/Keßler, BGB, Rdn. 179 vor § 705; Erman/Schulze-Wenck, BGB, Rdn. 3 vor § 705; Larenz, SchuldR. BT, S. 372 f.; Palandt/Thomas, BGB, 42. Aufl., § 722 Anm. 1a mit § 705 Anm. 4b (ab der 43. Aufl. geht Palandt/Thomas in § 705 Anm. 4b zwar nach wie vor davon aus, daß die *societas leonina* keine Gesellschaft, sondern Schenkung o.ä. sei und verweist wie bisher auf die Anm. 1a zu § 722, wo er aber nunmehr den Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinn- und Verlustbeteiligung für zulässig hält).

3 Oertmann, a.a.O.; Enneccerus/Lehmann, a.a.O.; Cassius/Ulpianus, Digesten 17,2,29,2.

4 Oertmann, a.a.O.; Motive, Bd. II, S. 594.

5 Wieland, a.a.O.

6 Oertmann, a.a.O.; Enneccerus/Lehmann, a.a.O.; Wieland, a.a.O.; Hachenburg, a.a.O.; Staub/Pinner, a.a.O.; Flechtheim, a.a.O.; Geiler, a.a.O.; Geßler, a.a.O.; Schultze-v. Lasaulx, a.a.O.; Keßler, a.a.O.; Schulze-Wenck, a.a.O.; Larenz, a.a.O.; Palandt/Thomas, a.a.O.

nisbeteiligung eines jeden Gesellschafters voraus⁷. Umstritten ist aber auch insoweit, ob diese Ergebnisbeteiligung bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung und damit insbesondere bei Handelsgesellschaften in Form einer Gewinn-⁸ oder gar Gewinn- und Verlustbeteiligung⁹ zu erfolgen hat, oder ob jedwede Ergebnisbeteiligung¹⁰ genügt, die auch beim Ausschluß eines Gesellschafters vom Gewinn und Verlust vorliegen kann.

Einer neueren Ansicht zufolge¹¹ ist dagegen auch am Erfordernis einer Ergebnisbeteiligung aller Gesellschafter nicht mehr festzuhalten¹².

Umstritten ist jedoch, ob die Gemeinsamkeit des Zwecks voraussetzt, daß die Gesellschaft zumindest dem Interesse - sei es auch nur ideell - aller Gesellschafter dient¹³, oder ob auch auf die Feststellung eines

7 Schulze-Osterloh, Der gemeinsame Zweck der Personengesellschaften S. 21, 31 ff.; Schilling in HGB-Großkomm., § 335 Rdn. 27; Fikentscher in FS. H. Westermann, S. 91, 93 u. 106; ähnlich Wiedemann, GesR. Bd. 1 S. 10 u. wohl auch Weipert in RGR-Komm. z. HGB, § 105 Anm. 9 u. Ballerstedt, JuS 1963, 253, 256; Reinhardt/Schultz, GesR. S. 39 (Rdn. 64); wohl auch H. Westermann, PersGesR., S. I 22 (Rdn. I 28).

8 So Ballerstedt, a.a.O.; Weipert, a.a.O.; Staub/Pinner, a.a.O.

9 Schulze-Osterloh, a.a.O.

10 Schilling, a.a.O.; wohl auch Reinhardt/Schultz, a.a.O.; Wiedemann, a.a.O. u. Fikentscher, a.a.O.; auch H. Westermann, a.a.O., der ein materielles Interesse bei Handelsgesellschaften für erforderlich hält.

11 Ebenso bereits Dernburg, BGB, S. 628; einschränkend hingegen Dernburg/Raape, BGB, S. 671 Fn. 4.

12 Teichmann, Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, S. 146 ff.; U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 296 ff.; Flume, PersGes., S. 38 ff.; Müller-Gugenberger, in GS. Rüdiger, S. 274 ff., insbes. S. 280 f.; Ulmer in MünchKomm., § 705 BGB Rdn. 98-100; im Ergebnis ebenso: A. Hueck, OHG, S. 4 f.; G. Hueck, GesR., S. 24; Schlegelberger/Geßler, HGB, 4. Aufl., § 105 Rdn. 6; einschränkend: Lehmann/Dietz, GesR. S. 105; Esser, SchuldR. BT, S. 269; vgl. neuerdings auch Palandt/Thomas, BGB, 44. Aufl., § 722 Anm. 1a.

13 A. Hueck, OHG, a.a.O.; G. Hueck, GesR., a.a.O.; Esser, a.a.O.; Lehmann/Dietz, a.a.O.; ähnlich Schlegelberger/Geßler, a.a.O.; ähnlich auch H. Westermann, a.a.O., der bei Handelsgesellschaften ein materielles Interesse verlangt.

Interesses verzichtet werden kann, so daß die Beteiligung an der Gesellschaft per se die Zweckgemeinschaft herbeiführt¹⁴. Einige Autoren wollen sich nicht abschließend festlegen¹⁵ bzw. argumentieren uneinheitlich¹⁶. Ergänzend sei darauf hingewiesen, daß auch bei der GmbH die Frage der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses eines Gesellschafters kontrovers diskutiert wird¹⁷.

II. Rechtsprechung

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat zur Frage der Zulässigkeit

14 Flume, PersGes., S. 43.

15 v. Gamm in BGB-RGRK, Rdn. 5 vor § 705, äußert sich zur Zulässigkeit des Gewinnausschlusses befürwortend, legt sich aber nicht eindeutig fest.

16 So hält Staudinger/Keßler, a.a.O., den Ausschluß eines Gesellschafters unter Hinweis auf die *societas leonina* und den gesellschaftsrechtlichen "Gleichberechtigungsgrundsatz" (besser: Gleichbehandlungsgrundsatz) nicht für möglich, gelangt aber in § 722 Rdn. 1 zur gegenteiligen Auffassung.

R. Fischer argumentiert in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a für die Zulässigkeit des Ausschlusses eines Gesellschafters von jeder Gewinnbeteiligung, sieht aber a.a.O. in § 121 Rdn. 11 den völligen Ausschluß eines Gesellschafters als mit dem "Wesen" einer OHG nicht vereinbar an (ähnlich Erman/Schulze-Wenck, BGB, der in der 6. Aufl. noch davon ausging, daß die Gewinnbeteiligung für die Gesellschaft "begriffswesentlich" sei, daran aber in der 7. Aufl. nicht mehr festhält; vgl. in diesem Zusammenhang auch Geiler, a.a.O.).

Differierend auch Soergel/Schultze-v. Lasaulx, a.a.O. (Gewinnausschluß unzulässig) und Rdn. 74 vor § 705 BGB (Gewinnbeteiligung kann ausgeschlossen werden), sowie Schilling, a.a.O., einerseits und § 168 Rdn. 4 a.E. andererseits; vgl. neuerdings auch Palandt/Thomas, BGB, 44. Aufl., § 705 Anm. 4b einerseits und im Gegensatz hierzu § 722 Anm. 1a.

17 Zulässig: Scholz, GmbHG (5. Aufl.), § 29 Rdn. 10; Feine in Ehrenbergs Handbuch S. 360; G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 29 Rdn. 12; Vogel, GmbHG (2. Aufl.), § 29 Anm. 7; Fischer/Lutter, GmbHG, § 29 Rdn. 2; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 29 Rdn. 46 f.; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ..., S. 263 f.; Roth, GmbHG, § 29 Anm. 3.1.; Rowedder in Rowedder, GmbHG, § 29 Rdn. 47 u. 52; Scholz/Emmerich, GmbHG, § 29 Rdn. 17 f. u. 82. Unzulässig: Baumbach, GmbHG (bis zur 4. Aufl.), § 29 Anm. 3; ähnlich Vogel, GmbHG (1. Aufl.), § 29 Anm. 5; Brodmann, GmbHG, § 29 Anm. 2.

überwiegend "die liberale Position"¹⁸ bezogen.

Das RG vertrat zunächst in einem noch zum ADHGB ergangenen Urteil¹⁹ die Ansicht, es liege kein Gesellschaftsverhältnis vor, wenn bei einer KG ein Kommanditist lediglich ein festes, von Gewinn oder Verlust der Gesellschaft unabhängiges Entgelt erhalte.

In späteren Entscheidungen²⁰ hat das RG diese Ansicht wieder aufgegeben und die Meinung vertreten, der Bestand eines Gesellschaftsverhältnisses werde auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Gesellschafter ein festes Entgelt erhalte und im Innenverhältnis keinen Anteil an Gewinn und Verlust habe.

In der Folge ist das RG²¹ dann noch einen Schritt weiter gegangen und hat betont, der Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses stehe nicht einmal entgegen, daß ein Gesellschafter während der Vertragsdauer für das, was er zur Förderung des Gesellschaftszwecks beitrage, gar nichts erhalte und von jeder Anteilnahme am Gewinn und Verlust ausgeschlossen sei. Essentiale der Gesellschaft sei die Verpflichtung zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks²².

In einer späteren Entscheidung rückt das RG von dieser Linie aber wieder etwas ab, wenn es formuliert, daß der Wille der Gesellschafter bei der Förderung des "gemeinschaftlichen Endzwecks" dahin gehen müsse, daß die Ergebnisse des Zusammenschlusses allen Gesellschaftern, und zwar eben als Ergebnisse der Gesellschaft zugute kommen sollen²³.

Der BGH²⁴ gebraucht den Begriff "Endzweck" hingegen mit einer anderen Bedeutung, wenn er davon ausgeht, daß die Förderung eines gemeinsamen Zwecks auch dann noch gegeben sein könne, wenn die Gesellschafter mit der Gesellschaft gleichzeitig persönliche Interessen verfolgten, seien

18 Müller-Gugenberger in GS Rüdig, S. 277.

19 RGZ 31, 72, 73 f.

20 RG JW 1915, 1428 u. 1470.

21 RGZ 90, 14, 16 f.

22 RGZ 73, 286, 287; RGZ 77, 223, 227; RGZ 95, 147, 149 f.

23 RG JW 1930, 2655.

24 BGH, NJW 1951, 308.

es ideelle, seien es materielle oder egoistische Absichten. Die "Endzwecke" einer Gesellschaft bräuchten daher nicht gemeinschaftlich zu sein; es müsse aber wenigstens ein diesem "Endzweck" dienendes Mittel von den Vertragsschließenden als gemeinsamer Zweck verfolgt werden.

Abschließend hat der BGH zur Frage der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses bei einer OHG oder KG aber bisher nicht Stellung bezogen, sondern das Problem ausdrücklich offen gelassen²⁵.

§ 4 Vereinbarkeit des Gewinnausschlusses mit dem Erfordernis der gemeinsamen Zweckverfolgung

I. Gewinnbeteiligung

Die ältere Ansicht, die in jedem Fall die Gewinnbeteiligung eines jeden Gesellschafters verlangte, kann heute als überwunden gelten.

Sie läßt sich im wesentlichen zurückführen auf die Gesetzesmaterialien¹, die im Anschluß an das römische Recht² und spätere Kodifikationen^{2a} davon ausgehen, daß tatsächliche Gestaltungen, wie sie für

25 BGH NJW 1953, 1548, 1549; lediglich für eine GmbH hat der BGH bisher entschieden, daß Gesellschafter, die alle mehrere Geschäftsanteile besitzen, einstimmig den Ausschluß je eines ihrer Geschäftsanteile vom Gewinn- und Stimmrecht beschließen könnten (BGHZ 14, 264, 271 ff. = BB 1954, 668 f.).

1 Motive, Bd. II, S. 594:

Aus der Gemeinsamkeit des vereinbarten Zweckes folgt, daß im Wesen der Gesellschaft die Antheilnahme eines jeden Gesellschafters an diesem Zwecke liegt. Ein Vertrag, durch welchen ein Gesellschafter von der Beitragspflicht befreit, aber zur Theilnahme am gemeinsamen Zwecke, also insbesondere am Gewinne berechtigt, oder zwar am Verluste, nicht aber am Gewinne betheiligt sein soll, ist hiernach kein Gesellschaftsvertrag. Es braucht dies nicht besonders im Gesetze ausgesprochen zu werden (vergl. §§ 629, 630 Abf. 1, § 647).

2 Motive, Bd. II, S. 594; zum römischen Recht vgl. etwa Cassius/Ulpianus, Digesten, 17,2,29,2 (siehe etwa bei Krueger/Mommsen, Corpus Iuris Civilis, S. 257); vgl. auch Jörs/Kunkel/Wenger, Römisches Recht ..., S. 242 u. Kaser, Das Röm. Privatr., S. 574 m.w.N.

2a Motive, Bd. II, S. 594; vgl. hierzu Windscheid, Pandekten, § 405 Noten 15-17 m.w.N. u. etwa preuß.A.L.R. §§ 245-248, 256, 257.

die *societas leonina*³ kennzeichnend sind, nicht als Gesellschaften anzuerkennen seien; insoweit fehle es an der notwendigen Gemeinsamkeit des vereinbarten Zweckes.

Eine ausdrückliche Klarstellung hielt man jedoch wegen des vermeintlich nur theoretischen Charakters dieser Fallgestaltung für entbehrlich^{3a}. Demgegenüber kommt dem Begriff der *societas leonina* kein eigener Argumentationswert zu⁴. Wie die vorstehend zitierten Materialien zeigen, wurde bereits bei Inkrafttreten des BGB damit lediglich eine besondere Fallgestaltung bezeichnet, bei welcher die Gemeinsamkeit der Zweckverfolgung bestritten wird. Entsprechend wird heutzutage der Begriff *societas leonina* meist in erkennbarem Zusammenhang mit dem Problem der Zweckgemeinschaft erwähnt⁵.

Die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes kann aber nicht generell von der Beteiligung aller Gesellschafter am Gewinn abhängig sein;

3 Die *societas leonina* entstammt dem römischen Recht (vgl. etwa Cassius/Ulpianus, a.a.O.). Man versteht darunter eine Gesellschaft, in welcher ein oder mehrere Gesellschafter bloß am Verlust und nicht am Gewinn teilhaben (vgl. Kaser, a.a.O.; Jörs/Kunkel/Wenger, a.a.O.). Der Begriff *societas leonina* geht auf eine Fabel des Phaedrus zurück (vgl. etwa Kaser, a.a.O., S. 574 Fn. 28 oder Dernburg, Pandekten, S. 346 Fn. 8). Danach gingen ein Löwe, eine Kuh, eine Ziege und ein Schaf eine *societas* zur Beschaffung von Futter ein, welches unter den Beteiligten aufgeteilt werden sollte. Der Löwe fraß aber die Beute, einen Hirsch, alleine auf.

Müller-Gugenberger in GS Rüdiger, S. 278, weist darauf hin, daß diese Fabel, die in mehreren Varianten erzählt wird, sich bis auf den "sagenhaften" griechischen Fabeldichter Äsop zurückführen läßt, und daß die Fabel eigentlich einen Rechtsbruch des ungetreuen Löwen behandelt, also die Rechtsansicht von Cassius und Ulpianus von der Fabel gar nicht gedeckt wird. Bei freierem Verständnis der Fabel ließe sich daraus auch die Ansicht herleiten, daß ein Gesellschaftsvertrag, der durch den Mißbrauch der Überlegenheit eines Teils zustande gekommen sei, rechtswidrig und deshalb ungültig sei. Auch für Flume, PersGes., S. 49, ist der Terminus *societas leonina* höchst fragwürdig, weil mit dem Hirsch als Jagdbeute ohnedies nur der Löwe etwas anfangen konnte, so daß ihm selbstverständlich dieser "Gewinn" alleine zufiel.

3a Motive, Bd. II, a.a.O., S. 594.

4 Zur Übertragbarkeit der römischrechtlichen Problematik der *societas leonina* auf die Regelung des geltenden Rechts vgl. Flume, PersGes., S. 48 f. m.w.N.

5 Vgl. die in § 3 Fn. 6 Genannten.

denn es ist unbestritten⁶, daß jedenfalls bei BGB-Gesellschaften der gemeinsame Zweck auch auf nichtwirtschaftliche Ziele gerichtet sein kann⁷, bei welchen eine Gewinnbeteiligung zumindest im engen Sinn nicht möglich ist.

Wenn gleichwohl eine solche in den Gesetzesmaterialien und in der älteren Literatur gefordert wird, kann das allenfalls so verstanden werden, daß damit der Begriff der Gewinnbeteiligung in einem weiten Sinne, nämlich im Sinne einer irgendwie gearteten Ergebnisbeteiligung gemeint war. Insoweit würde die ältere Literatur mit der auch im heutigen Schrifttum noch anzutreffenden Ansicht⁸ übereinstimmen, die eine Ergebnisbeteiligung im Sinne einer echten Gewinnbeteiligung nur bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung, insbesondere den handelsrechtlichen Personengesellschaften verlangt. Hierauf wird nachstehend einzugehen sein.

II. Ergebnisbeteiligung

Auch das Erfordernis einer Ergebnisbeteiligung ist problematisch.

1. Das Postulat einer Gewinn- und Verlustbeteiligung

Abzulehnen ist jedenfalls die Ansicht, bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung liege ein gemeinsam verfolgter Gesellschaftszweck allein dann vor, wenn jeder Gesellschafter nicht nur am Gewinn, sondern zugleich auch am Verlust der Gesellschaft unmittelbar beteiligt sei. Sie wird im wesentlichen damit begründet, daß andernfalls eine Abgrenzung der Innengesellschaft von partiarischen Rechtsverhält-

6 Vgl. etwa Enneccerus/Lehmann, Geiler u. Oertmann, a.a.O. (alle wie § 3 Fn. 1); Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB, § 705, Rdn. 24; Staudinger/Kebler, BGB, Rdn. 30 vor § 705; Larenz, SchuldR. BT, S. 371 f.; Wiedemann, GesR. Bd. 1, S. 9.

7 So auch bereits Motive, Bd. II, S. 594:

Der Gesellschaftszweck kann ein sehr verschiedenartiger sein, ein mehr oder weniger umfassender Vermögenszweck, gemeinschaftlicher Erwerb, Gewinn oder auch lediglich ein idealer Zweck. Kein erlaubter Zweck ist nach dem Entwurf ausgeschlossen. Dies entspricht dem gemeinen Rechte.

Verfall:
deser Zweck;
Gesellschaft
ohne
vermögens-
rechtlichen
Charakter;

8 Ballerstedt, JuS 1963, 253, 255 f.; Erman/Schulze-Wenck, BGB, Rdn. 3 vor § 705; Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB, Rdn. 21 vor § 705; Staudinger/Kebler, BGB, Rdn. 179 vor § 705.

nissen kaum durchführbar wäre⁹.

Die Frage ist auch für den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG von Bedeutung, weil ein solcher aus steuerlichen Gründen zumeist mit einem Verlustausschluß gekoppelt wird¹⁰.

Die These, jede gesellschaftliche Beteiligung setze bei Personengesellschaften notwendig auch eine Verlustbeteiligung voraus, ist jedoch nicht haltbar. Ihr steht schon die ausdrückliche gesetzliche Regelung des § 336 Abs. 2 HGB entgegen, die den Ausschluß von der Beteiligung am Verlust bei der stillen Gesellschaft ausdrücklich zuläßt. Wenn aber das Gesetz selbst bei einer Personengesellschaft den Verlustausschluß zuläßt, dann kann die Verlustbeteiligung kein allgemeines Kriterium für gesellschaftliche Beteiligungen sein.

Es ist deshalb an dieser Stelle entbehrlich, auf das Problem der Abgrenzung zu partiarischen Rechtsgeschäften näher einzugehen^{10a}.

Neben der Gewinnbeteiligung wird deshalb jedenfalls die Verlustbeteiligung auch ganz allgemein nicht als Kriterium dafür herangezogen, ob eine gemeinsame Zweckverfolgung vorliegt¹¹.

Im folgenden wird der Frage der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses zunächst anhand der beim Ausschluß einer Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung typischen Gestaltung nachgegangen, bei welcher die GmbH (u.a. aus steuerlichen Gründen)¹² von Gewinn und Verlust ausgeschlossen ist.

9 Schulze-Osterloh, Der gemeinsame Zweck der Personengesellschaften, S. 27 ff.

10 Vgl. näher unten § 11.

10a Vgl. hierzu unten 2. bb) bbb) (3)

11 Oertmann, BGB, § 722 Anm. 2; Wieland, Handelsrecht, S. 548; Staub/Pinner, HGB, § 105 Rdn. 4; Geiler in Düringer/Hachenburg, HGB, Rdn. 15 (S. 24); Weipert in RGR-Komm. z. HGB, § 105 Rdn. 9; Schlegelberger/Geßler, HGB, § 105 Rdn. 7; Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB, Rdn. 74 vor § 705; Lehmann/Dietz, GesR., S. 105; A. Hueck, OHG, S. 5; Esser, SchuldR. BT, S. 269; R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a; Erman/Schulze-Wenck, BGB, § 722 Rdn. 2; Flume, PersGes., S. 43 f.; v. Gamm in BGB-RGRK, Rdn. 5 vor § 705; Ulmer in MünchKomm., § 705 BGB Rdn. 97; Staudinger/Kießler, BGB, § 722 Rdn. 1; RG JW 1915, 1428 u. 1470; RGZ 90, 14, 16; im Ergebnis wohl auch Ballerstedt, JuS 1963, 253, 255 f.

12 Vgl. hierzu näher unten § 11.

2. Gewinnbeteiligung als Ergebnisbeteiligung bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung

Damit bleibt allerdings die Frage, ob eine gemeinsame Zweckverfolgung nur bei Vorliegen einer Ergebnisbeteiligung anzunehmen ist, und ob dies für Handelsgesellschaften bedeutet, daß kein Gesellschafter sowohl von der Gewinn- als auch von der Verlustbeteiligung ausgeschlossen sein darf.

Wäre dem zu folgen, läge in allen hier interessierenden Fällen des Ausschlusses der Komplementär-GmbH von Gewinn und Verlust der KG lediglich eine Scheingesellschaft vor, die - wenn sie eingetragen wurde - von Amts wegen nach § 142 FGG zu löschen wäre^{12a}.

Hierfür ist immer wieder vorgebracht worden, der Gesellschaftszweck sei nur dann ein gemeinsamer, wenn jeder Gesellschafter daran teil habe und dies setze bei einem auf Gewinnerzielung gerichteten Gesellschaftszweck, wie er insbesondere für Handelsgesellschaften kennzeichnend sei, notwendig die Teilnahme eines jeden Gesellschafters am Gesellschaftsgewinn voraus¹³.

Diese zunächst einleuchtende Argumentation beruht jedoch auf zwei ungesicherten Prämissen.

a) Gewinnerzielungsabsicht und Handelsgesellschaften

Zunächst wird vorausgesetzt, daß Handelsgesellschaften notwendig auf Gewinnerzielung gerichtet seien. Dies wird allgemein aus dem Begriff des Handelsgewerbes gefolgert¹⁴.

12a So in der Tat Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 63.

13 So insbesondere Staub/Pinner, HGB, § 105 Rdn. 4; Weipert in RGR-Komm. z. HGB, § 105 Anm. 9; Ballerstedt, JuS 1963, 253, 255 f.; Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB, Rdn. 21 vor § 705; Erman/Schultze-Wenck, BGB, Rdn. 3 vor § 705.

14 Vgl. etwa: BGHZ 33, 324; BGHZ 36, 276; Baumbach/Duden/Hopt, HGB, § 1 Anm. 1B; Staub/Brüggemann, HGB, § 1 Rdn. 9; A. Hueck, OHG, S. 4; R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a; Zur Frage, ob die Gewinnerzielungsabsicht unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten ein unabdingbares Merkmal des Gewerbebegriffs ist, vgl. auch den Vorlagebeschluß des 1. Senats an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs vom 17.2.1982, DB 1982, 1090 und Schmidt-Liebig, DB 1982, 1738.

Nach einer im Vordringen befindlichen Meinung setzt aber der Begriff Handelsgewerbe die Absicht, Gewinne zu erzielen, nicht unbedingt voraus¹⁵.

Hierfür spricht, daß sich aus § 4 Abs. 2 HGB als Erfordernis für den Begriff des Handelsgewerbes (auch für die §§ 105, 161 HGB) unmittelbar nur ergibt, daß ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorzuliegen hat¹⁶. Ein Handelsgewerbe betreibt demnach, wer mittels einer auf Dauer angelegten Betätigung, die typischerweise mit Gewinnstreben verbunden ist, in kaufmännischer Weise im Handelsverkehr auftritt¹⁷.

Außerdem sprechen Sinn und Zweck des Handelsrechts dagegen, den Begriff des Handelsgewerbes und damit die Kaufmannseigenschaft vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht abhängig zu machen. Denn ein Anliegen des Handelsrechts ist es, den Handelsverkehr, d.h. die Außenbeziehung von Kaufleuten und Handelsgesellschaften zu anderen Wirtschaftsteilnehmern verkehrsgerecht zu regeln¹⁸. Maßgeblich für die Anwendbarkeit des HGB ist, daß sich Personen und Gesellschaften durch ständigen Abschluß von Geschäften am wirtschaftlichen Leben beteiligen¹⁸. Der Zwecksetzung des Handelsrechts, zu der gerade die Ermöglichung des rechtsgeschäftlichen Massenverkehrs gehört, würde es widersprechen, wenn letztlich Motive der Gesellschafter über die Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit von Handelsrecht entscheiden würden¹⁸. Ob die Gesellschafter Gewinn erzielen wollen oder nicht, ist für Dritte ebenso wenig ersichtlich, wie der Grund für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht; dann sollte dies aber auch nicht entscheidend dafür sein, ob es der Dritte mit einer Handelsgesellschaft zu tun hat und sich damit auf die Geltung von Handelsrecht verlassen kann, oder mit einer BGB-Gesellschaft. Die inneren, etwa die Absicht eines

15 Raisch, Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinnwandlung des Handelsrechts, S. 186 ff.; Sack, DB 1974, 1657 ff.; Gierke/Sandrock, Handels- und WirtschaftsR., S. 114 und wohl auch Flume, PersGes., S. 43.

16 So auch Sack, a.a.O., S. 1659.

17 Ähnlich Sack, a.a.O.

18 So auch Sack, a.a.O.

Gewinnes ausschließenden Motive werden durch das Gewicht der äußeren Erscheinung gänzlich überwogen¹⁹. Die Gewinnerzielungsabsicht ist demnach nur typisch, nicht aber begriffsnotwendig für ein Handelsgewerbe¹⁸.

Ist somit die Gewinnerzielungsabsicht nicht notwendiges Kriterium der Handelsgesellschaften, schließt dies aber nicht aus, daß im jeweiligen Einzelfall sich der gemeinsame Gesellschaftszweck auf Gewinnerzielung erstreckt. Gerade bei einer GmbH & Co. KG, in welcher die Komplementär-GmbH ausdrücklich von der Gewinnverteilung ausgeschlossen sein soll, wird im Regelfall u.a. Gewinnerzielung bezweckt sein, sonst wäre die entsprechende Gesellschaftsvertragsbestimmung kaum sinnvoll zu erklären.

Es ist deshalb weiter zu prüfen, ob jedenfalls bei auf Gewinnerzielung gerichteten Gesellschaften eine Ergebnisbeteiligung in Form einer Gewinnbeteiligung notwendig ist.

b) Zweckgemeinschaft und Ergebnisbeteiligung

Näher untersucht wurde die Frage im wesentlichen von Schulze-Osterloh. Er ist der Ansicht, daß grundsätzlich eine Ergebnisbeteiligung aller Gesellschafter und jedenfalls für Gesellschaften, die auf Gewinnerzielung gerichtet sind, eine Ergebnisbeteiligung in Form einer Gewinnbeteiligung unverzichtbar sei, weil nur so die Gemeinschaft des Zwecks hergestellt werden könne. Die Ergebnisbeteiligung sei das einzig tragfähige Kriterium für die Feststellung der Gemeinschaft der Zweckverfolgung und damit für die Abgrenzung der Gesellschaft gegenüber anderen Rechtsformen, wie Dienst- oder Werkvertrag oder Darlehen²⁰.

So einleuchtend die Argumentation auf den ersten Blick zu sein scheint, lassen sich doch dagegen, jedenfalls für die hier interessierenden Außengesellschaften^{20a}, entscheidende Einwände erheben.

18 So auch Sack, a.a.O.

19 So schon Thöl, Handelsrecht, S. 111.

20 Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 15 ff., 21 ff.

20a Zum Begriff vgl. etwa R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a.

aa) Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung

Zunächst muß die allgemeine Forderung nach einer Ergebnisbeteiligung bei Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung auf Schwierigkeiten stoßen. Denn es ist fraglich, ob bei der gemeinsamen Verfolgung ideeller Ziele überhaupt von einem teilbaren Ergebnis gesprochen werden kann, an dem die Gesellschafter beteiligt werden können.

Das hat auch Schulze-Osterloh nicht verkannt und greift deshalb für diese Gruppe von Gesellschaften nicht unmittelbar und ausschließlich auf das Kriterium der Ergebnisbeteiligung zurück. Nach seiner Ansicht soll hier "das Maß des Interesses, das die Beteiligten jeweils bekunden", maßgeblich für die Gemeinsamkeit des Zwecks sein²¹. Damit ist die Ergebnisbeteiligung als ausschlaggebendes Kriterium aber zu Gunsten der Feststellung eines gemeinsamen Interesses aufgegeben. Hinzu kommt, daß das Interesse seinerseits notfalls anhand der materiellen Aufwendungen oder der persönlichen Tätigkeit, mit welcher sich der einzelne an den mit der Zweckverfolgung verbundenen Lasten beteiligt, festgestellt werden soll²². Für Gesellschaften ohne wirtschaftliche Zielsetzung wird damit weniger die Ergebnisbeteiligung oder das Interesse entscheidend; vielmehr läuft die Ansicht letztlich auf ein Abstellen auf die Beitragserbringung als Kriterium für die Zweckgemeinschaft hinaus.

Auch die anderen Vertreter der Auffassung, die Ergebnisbeteiligung sei notwendiges Kriterium für die Gemeinsamkeit des Zwecks, können insoweit bei Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung geeignete Kriterien nicht aufweisen. So macht Fikentscher²³ die Gemeinsamkeit des Zwecks davon abhängig, daß eine "Tendenz zur Teilung" hinsichtlich der materiellen oder immateriellen Ergebnisse unter den Gesellschaftern bestehe. Ähnlich formuliert auch Schilling²⁴, nach dessen Ansicht die Gemeinsamkeit des Zwecks erfordert, daß die Gesellschafter "irgendwie am Ergeb-

21 Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 49 und S. 59.

22 Schulze-Osterloh, a.a.O., S. 59.

23 Fikentscher in FS. H. Westermann, S. 106.

24 Schilling in HGB-Großkomm., § 335 Rdn. 27.

nis der Gesellschaft beteiligt" sind. Wie diese Beteiligung bei ideellen Zielsetzungen feststellbar sein soll, bleibt offen.

Letztlich würden die Ergebnisbeteiligungen bei Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung weitgehend fiktiv bleiben und deshalb ein Ausweichen auf andere Kriterien, wie etwa bei Schulze-Osterloh auf die Beitragserbringung erfordern. Damit kann die Ergebnisbeteiligung jedenfalls für Gesellschaften mit ideeller Zielsetzung kein geeignetes Kriterium zur Feststellung der Gemeinsamkeit des Zwecks sein.

bb) Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung

Die Ergebnisbeteiligung erweist sich aber auch bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung nicht als notwendiges Kriterium für die Feststellung der Gemeinsamkeit des Zwecks.

aaa) Die Förderung der Erreichung eines gemeinsamen Zwecks

Zunächst ist der Ausgangspunkt, Zweckgemeinschaft setze Ergebnisbeteiligung voraus, auch bei auf Gewinnerzielung gerichteten Gesellschaften nicht überzeugend; denn die gemeinsame Absicht, Gewinne zu erzielen, ist nicht notwendig von der Gewinnverteilungsregelung abhängig. Gemeinsamer Zweck ist, daß die Gesellschaft Gewinne macht und dieser Zweck kann auch von einem Gesellschafter verfolgt werden, der selbst von der Gewinnverteilung ausgeschlossen ist.

Diese Erkenntnis, daß gemeinsame Zweckverfolgung und Ergebnisbeteiligung nicht notwendig von einander abhängen, hat bereits A. Hueck²⁵ in seinem vielzitierten Beispiel der Familiengesellschaft zwischen Vater und Sohn verdeutlicht, in welcher der Vater, der über anderes Einkommen verfügt, zu Gunsten des Sohnes auf eine Gewinnbeteiligung verzichtet. Die bloße Tatsache, daß der Vater vom erwirtschafteten Ergebnis nichts selbst erhält, spricht für sich allein noch nicht dagegen, daß Vater wie Sohn zusammenarbeiten, damit die OHG Gewinne erziele²⁶. Ist doch der Zweck ein Gewinne erzielendes Unternehmen zu be-

25 A. Hueck, OHG, S. 4.

26 A. Hueck, a.a.O.

treiben, für beide ein gemeinsamer. Unterschiedlich sind die Motive. Für den Vater steht ein ideelles Interesse im Vordergrund, während der Sohn im Zweifel materielle Interessen verfolgt.

Der These, Zweckgemeinschaft setze Ergebnisteilhabe voraus, wäre allerdings dann beizutreten, wenn die Ergebnisteilhabe ein Bestandteil des gemeinsamen Gesellschaftszwecks sein müßte. Wäre dies der Fall, dann müßte jeder einzelne Gesellschafter nicht nur seine eigene Ergebnisbeteiligung "bezwecken", sondern auch die der anderen Gesellschafter. In dieser Richtung weitergedacht müßte bei einer OHG z.B. entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Festlegungen über die Gewinnverteilung etwa der Gesellschafter A auch "bezwecken", daß er nur ein Viertel, der Gesellschafter B aber drei Viertel des erzielten Gewinns erhalten soll. Dies entspricht aber nicht den tatsächlichen Gegebenheiten; vielmehr wird A sich damit, daß er nur ein Viertel, B aber drei Viertel des Gewinns erhalten soll, nur (mehr oder weniger widerwillig) zufrieden gegeben haben, weil er davon ausgeht, daß B entsprechend mehr zur Erreichung ihres gemeinsamen Zwecks beiträgt oder aus anderen Gründen einen größeren Anteil am Gewinn für sich beanspruchen kann. Eine derartige Motivation wird dem A übrigens auch nicht von denjenigen unterstellt, die auf dem Erfordernis der Ergebnisteilhabe aller Gesellschafter bestehen. Daß dies, soweit ersichtlich, nicht getan wird, dürfte darauf beruhen, daß die gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen über die Ergebnisteilhabe und -verteilung in aller Regel eben nicht Bestandteil des gemeinsamen Gesellschaftszwecks sind, weil dem normalerweise schon die egoistischen Motive der Gesellschafter entgegenstehen, sondern ein sonstiger Vertragsbestandteil des Gesellschaftsvertrages. Wenn die Ergebnisteilhabe aber nicht Bestandteil des gemeinsamen Gesellschaftszwecks zu sein braucht, dann kann die Ergebnisteilhabe auch nicht als zwingende Voraussetzung einer jeden Zweckgemeinschaft anzusehen sein.

Insoweit kann deswegen bereits Geiler²⁷ beigespflichtet werden, wenn er feststellt, daß die Gewinnzuweisung an einen außenstehenden Dritten zulässig ist. Kann aber im Wege einer in den Gesellschaftsvertrag

27 Geiler in Düringer/Hachenburg, HGB, Rdn. 15 (S. 24); ebenso A. Hueck, a.a.O.

aufgenommenen Vereinbarung zugunsten eines Dritten diesem der an sich einem Gesellschafter gebührende Gewinnanteil zufließen, dann kann es auch keinen Unterschied machen, wenn dieser andere Gesellschafter ist²⁸. Zu Recht führt daher R. Fischer²⁹ aus, daß der gemeinsame Zweck bei einer OHG nicht darin besteht, daß jeder Gesellschafter auch an dem wirtschaftlichen Erfolg des Gewerbes teilnimmt. Zutreffend geht von daher auch der BGH³⁰ davon aus, daß die Förderung eines gemeinsamen Zwecks selbst dann noch gegeben sein kann, wenn die Gesellschafter mit der Gesellschaft gleichzeitig persönliche Interessen verfolgen, seien es ideelle, seien es materielle oder egoistische Absichten. Die "Endzwecke" einer Gesellschaft brauchen demnach nicht gemeinschaftlich zu sein; es muß nur ein diesem Endzweck dienendes Mittel (das Betreiben des Handelsgewerbes) von den Vertragschließenden als gemeinsamer Zweck verfolgt werden³⁰. Hiernach sind also die Motive ("Endzwecke") und der eigentliche Gesellschaftszweck, der "Vorzweck"³¹ auseinanderzuhalten; nur letzterer muß gemeinsam verfolgt werden³⁰.

Das schließt allerdings nicht aus, die Ergebnisbeteiligung als gewichtiges Indiz für die Gemeinsamkeit des verfolgten Zwecks heranzuziehen. Die von der hier abgelehnten Ansicht verfochtene These der Gleichsetzung von Zweckverfolgung und Ergebnisbeteiligung mag unter anderem ihren Grund darin haben, daß praktisch in den meisten Fällen beides gleichläuft.

Gerade weil aber Fälle denkbar sind, in welchen Ergebnisbeteiligung und gemeinsame Zweckverfolgung nicht notwendig gleichlaufen, wäre der Forderung nach einem generellen Gleichlauf von gemeinsamer Zweckverfolgung und Ergebnisteilnahme allenfalls dann beizutreten, wenn hierfür - neben der Tatsache einer gewissen Regelmäßigkeit - noch andere gute Gründe sprechen würden. Die oben untersuchten Argumente in die-

28 So auch A. Hueck, a.a.O.

29 R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a.

30 BGH, NJW 1951, 308.

31 So bezeichnet von Fikentscher in FS. H. Westermann, S. 94, zur klaren Herausstellung des Gegensatzes von "Endzweck" (Motive) und "Vorzweck" (gemeinsamer Zweck i.S.d. § 705 BGB).

ser Richtung konnten aber letztlich nicht überzeugen.

Schließlich zeigt insbesondere auch der hier interessierende Fall der aus steuerlichen Gründen vom Gewinn ausgeschlossenen Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, daß gemeinsame Zweckverfolgung und Ergebnisteilhabe nicht notwendig gleichlaufen müssen und von daher das Kriterium der Ergebnisteilhabe für die Feststellung der Gemeinsamkeit der Zweckverfolgung nicht immer paßt.

Es bleibt somit festzuhalten, daß die Ergebnisbeteiligung in aller Regel nicht Bestandteil des gemeinsamen Gesellschaftszwecks ist, weswegen die Ergebnisteilhabe der Gesellschafter auch nicht als eine notwendige und unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer Zweckgemeinschaft anzusehen ist. Maßgeblich ist vielmehr, wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, allein die Verpflichtung zur Förderung der Erreichung eines gemeinsamen Zwecks.

bbb) § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB und die Innengesellschaft

Dagegen läßt sich auch nicht die bereits erwähnte Ansicht des historischen Gesetzgebers anführen, der in der Gewinnbeteiligung aller Gesellschafter eine notwendige Voraussetzung des Gesellschaftsverhältnisses sah³². Soweit diese Forderung für alle Gesellschaften, auch solche mit ideeller Zielsetzung, gelten sollte, wurde ihre Unhaltbarkeit bereits oben³³ erörtert. Hier geht es nur um die Frage, ob die Forderung jedenfalls für auf Gewinnerzielung gerichtete Gesellschaften maßgebend ist. Denn die Ansicht des Gesetzgebers hat zwar nicht bei OHG und KG eine gesetzliche Ausprägung gefunden, weil der Gesetzgeber die Problematik hier für weitgehend theoretisch hielt³². Bei der stillen Gesellschaft dagegen enthält § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB positiv die Bestimmung, daß die Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn nicht ausgeschlossen werden kann.

Man könnte deshalb die Frage stellen, ob nicht die Tatsache, daß das Gesetz bei der stillen Gesellschaft als einer Gesellschaftsform des

32 Motive, Bd. II, a.a.O., S. 594.

33 Vgl. I.

Handelsrechts ausdrücklich eine Gewinnbeteiligung verlangt und die entsprechende Regelung bei den anderen Personengesellschaften nur wegen des vermeintlich theoretischen Charakters des Problems unterlassen wurde, als entscheidendes Argument für die Notwendigkeit einer Gewinnbeteiligung auch bei den Personenhandelsgesellschaften herangezogen werden muß. Dies ist aus mehreren Gründen jedoch nicht der Fall.

(1) Den Gesetzesmaterialien zufolge sollte mit § 336 Abs. 2 HGB lediglich die im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 250 ADHGB³⁴ umstrittene Frage, ob durch eine entsprechende Gesellschaftsvertragsbestimmung die Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters gänzlich ausgeschlossen werden könne³⁵, bejahend entschieden werden, "indem ... nur" der Ausschluß von der Beteiligung am Gewinn für unzulässig erklärt wird³⁶.

Daß die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters im Gesetzestext unabdingbar festgeschrieben wurde, ist demnach mehr zufällig geschehen, hätte es doch der Absicht des Gesetzgebers schon Genüge getan, die Zulässigkeit des Ausschlusses von der Verlustbeteiligung positiv auszudrücken, wie dies bereits in § 336 Abs. 2, 1. Halbsatz HGB getan wird. § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB dürfte noch unter dem Einfluß der Definition der stillen Gesellschaft in Art. 250 AD HGB formuliert worden sein, ungeachtet dessen, daß die stille Gesellschaft im HGB in § 335 anders umschrieben wird.

Nicht unmaßgeblich dürfte in diesem Zusammenhang auch sein, daß das Gesetz zur Frage des Gewinnausschlusses des anderen Gesellschafters keine ausdrückliche Regelung trifft.

34 Eine stille Gesellschaft ist vorhanden, wenn sich Jemand an dem Betriebe des Handelsgewerbes eines Anderen mit einer Vermögens-einlage gegen Anteil am Gewinn und Verlust beteiligt.

Zur Gültigkeit des Vertrages bedarf es der schriftlichen Abfassung oder sonstiger Formlichkeiten nicht.

35 Vgl. einerseits Puchelt/Förtsch, ADHGB, Art. 250 Anm. 2 (Verlustausschluß zulässig) und andererseits Staub/Pisko, ADHGB, Art. 250 Rdn. §§ 5 f. (Verlustausschluß unzulässig).

36 Entwurf eines Handelsgesetzbuchs (Amtl. Ausgabe 1896) S. 183 (= Materialien zum Handelsgesetzbuche für das Deutsche Reich und dem Einführungsgesetze, Berlin 1897, S. 89).

(2) Kommt demnach schon von der Entstehungsgeschichte der Vorschrift der Notwendigkeit einer Gewinnbeteiligung auch bei der stillen Gesellschaft kein besonderes Gewicht zu, so kommt für die Frage der Analogie bei den anderen Personengesellschaften des Handelsrechts hinzu, daß es sich dabei im Gegensatz zur stillen Gesellschaft um Außen-Gesellschaften handelt, bei welchen eher als bei Innengesellschaften auf die Gewinnbeteiligung als Kriterium für die Feststellung eines gemeinsamen Zwecks verzichtet werden kann.

(3) Da es bei einer Innengesellschaft und so auch bei der stillen Gesellschaft ein gemeinsames Geschehen in der Weise, daß die Gesellschaft als Personengesellschaft im Rechtsverkehr auftritt, nicht gebe, geht Flume³⁷ davon aus, daß hier die Gemeinsamkeit des Zwecks nur über das Ergebnis hergestellt werden könne. Für Flume ist hier die Leistung eines Beitrags ohne Gewinn- und Verlustbeteiligung nichts anderes als die Gewährung eines zinslosen Darlehens³⁷. Dem kann aber nicht beige-pflichtet werden. In der Tat mag eine Abgrenzung zwar schwieriger werden, wenn man bei einer Innengesellschaft einen Gewinnausschluß zuläßt. Selbst wenn ein Beteiligter bei einer Innengesellschaft aber von der Gewinn- und Verlustbeteiligung ausgeschlossen sein soll, so kann ihm dennoch daran gelegen sein, mit seiner Beitragsleistung einen gemeinsamen Zweck^{37a} zu fördern, wohingegen jemand, der nur ein zinsloses Darlehen gewährt, deswegen noch nicht einen gemeinsamen Zweck mit dem Darlehensnehmer zu verfolgen braucht. Allein auf das Merkmal des gemeinsamen Zwecks stellt aber auch Flume ab, wenn er eine Innengesellschaft, insbesondere die stille Gesellschaft, von einem partiarischen Darlehen oder sonst einem gesellschaftsähnlichen Schuldverhältnis abgrenzen will³⁷. Ist das Merkmal des gemeinsamen Zwecks aber insoweit ein ausreichendes Abgrenzungskriterium, so braucht dies auch bei der Abgrenzung der stillen Gesellschaft vom zinslosen Darlehen nicht anders zu sein. In diesem Zusammenhang weist Flume im

37 Flume, PersGes., S. 47.

37a Auch der BFH, BB 1984, 1473, 1474, sieht in der Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks das maßgebliche Kriterium, wenn es darum geht, eine stille Gesellschaft von einem partiarischen Darlehen abzugrenzen.

übrigen zu Recht darauf hin, daß der Unterscheidung der Gesellschaft vom partiarischen oder gesellschaftsähnlichen Rechtsverhältnis bezüglich der nur schuldrechtlichen Innengesellschaft keine wesentliche Bedeutung zukommt, weil es sich nur darum handelt, ob anstelle der dispositiven Normen des Gesellschaftsrechts andere Folgerungen hinsichtlich der *naturalia negotii* zu ziehen sind³⁸. Auch bei einer Innengesellschaft ist die Ergebnisbeteiligung also kein unerläßliches Abgrenzungskriterium. Diese Frage braucht aber hier nicht weiter vertieft zu werden, weil die bei dieser Arbeit vornehmlich interessierenden OHG und KG stets Außengesellschaften sind³⁹.

Es kann somit festgehalten werden, daß § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB schon von seiner Formulierung her, aber auch unter Berücksichtigung seines Zustandekommens, eine Ausnahmenvorschrift darstellt, die nicht allgemein auf alle Gesellschaften Anwendung finden kann⁴⁰.

Dementsprechend wird im Schrifttum zu § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB auch ausgeführt, daß die Vereinbarung eines Gewinnausschlusses nicht zur Nichtigkeit des Vertrages führe; es liege dann nur keine stille Gesellschaft vor, möglicherweise aber ein Rechtsverhältnis anderer Art, z.B. eine Gesellschaft des bürgerlichen

38 Flume, a.a.O., S. 48.

39 Vgl. etwa R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 9a.

40 In diesem Sinn äußert sich auch Teichmann, Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, S. 148, m.w.N., wenn er ausführt, daß durch die zwingenden Kriterien der stillen Gesellschaft - Beteiligung am Handelsgewerbe, Übergang der Vermögenseinlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers und Gewinnbeteiligung - nicht das "Wesen" der stillen Gesellschaft festgelegt wird, sondern es sich insoweit um eine Kennzeichnung nach Zweckmäßigkeitss Gesichtspunkten handele, in der die notwendigen Elemente in weitem Ermessen bestimmt worden seien; diese Merkmale sollen einen Anhaltspunkt geben, wann die übrigen dispositiven Vorschriften beim Schweigen des Gesellschaftsvertrages ergänzend anzuwenden sind und in welchen Fällen die Regelung im Konkurs des Geschäftsinhabers gilt; a.A. Schlegelberger/Geßler, HGB, § 336 Rdn. 7, wonach die Gewinnbeteiligung zum Wesen der stillen Gesellschaft gehöre.

Rechts⁴¹.

3. Der Gesellschaftsbegriff und das Wesen der Gesellschaft

Kommt es somit für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses vornehmlich darauf an, daß die Beteiligten die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks fördern, und ist die Ergebnisteilhabe und -verteilung in aller Regel nicht Bestandteil des gemeinsamen Gesellschaftszwecks, sondern ggf. ein sonstiger Vertragsbestandteil, läßt sich weiterhin aus § 336 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB eine Analogie für die Personengesellschaften nicht herleiten, so ist auch die Auffassung von Geiler⁴² abzulehnen, wonach in einem Gesellschaftsvertrag zwar bestimmt sein könne, daß der ganze Gewinn einem Dritten zufließen soll; der Alleingewinn eines oder einzelner Gesellschafter ohne die Teilnahme der übrigen am Gewinn widerspreche jedoch dem "Gesellschaftsbegriff"⁴³.

Der wohl versehentlich⁴⁴ noch aus der Voraufgabe von Weipert⁴⁵ übernommenen Aussage von R. Fischer⁴⁶, wonach der völlige Ausschluß eines Gesellschafters von jedem Gewinn während der ganzen Dauer der Gesellschaft, auch bei der Auseinandersetzung nach Auflösung der Gesellschaft oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters unvereinbar sein soll mit dem "Wesen" der OHG als einer Gesellschaft, deren Zweck auf Gewinnerzielung durch den gemeinsamen Betrieb eines Handelsgewerbes

41 So Schilling in HGB-Großkomm., § 336 Rdn. 6; Weipert in RGR-Komm. z. HGB, § 336 Anm. 6; ähnlich Teichmann, a.a.O., S. 147 f. u. Paulick, Handb. der stillen Ges., S. 98; entsprechend übrigens bereits Pisko zu Art. 250 ADHGB für den Fall des Ausschlusses des stillen Gesellschafters von der Verlustbeteiligung, in Staub/Pisko, ADHGB, Art. 250 Rdn. § 6 u.E.

42 Geiler in Düringer/Hachenburg, HGB, Allg. Einl., Rdn. 15 (S. 24).

43 Die ähnliche Formulierung von Erman/Schulze-Wenck, BGB, 6. Aufl., § 722 Rdn. 2: "... die Gewinnbeteiligung, nicht aber die Verlustbeteiligung ist für die Gesellschaft begriffswesentlich", wurde in der 7. Aufl. ersatzlos aufgegeben.

44 So auch U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 297, Fn. 36.

45 Weipert in RGR-Komm. z. HGB, § 121 Rdn. 11.

46 R. Fischer in HGB-Großkomm., § 121 Rdn. 11.

gerichtet sei, ist gleichfalls zu widersprechen.

Die Formulierung Weiperts: "als einer Gesellschaft, deren Zweck auf Gewinnerzielung durch den gemeinsamen Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist", zeigt zudem, daß damit primär nicht auf das "Wesen" der Gesellschaft, sondern eher auf die gemeinsame Zweckverfolgung abgestellt wird; denn der Begriff Wesen ist hier entsprechend der Diktion Scheuerles⁴⁷ als dogmatisches, interpretatives oder rhetorisches Wesensargument gebraucht und verbirgt eigentlich nur das Abstellen auf die Gemeinsamkeit der Zweckverfolgung. Dies gilt in gleicher Weise für die Argumentation Geilers mit dem Gesellschaftsbegriff.

Daß das Erfordernis einer gemeinsamen Zweckverfolgung dem Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinnverteilung aber nicht entgegensteht, wurde bereits oben ausführlich erörtert.

III. Das Interesse am Gesellschaftszweck

Soweit auf das Erfordernis einer Ergebnisbeteiligung verzichtet wird, wird dafür häufig zumindest ein ideelles Interesse am Gesellschaftszweck verlangt. So führt etwa A. Hueck zu seinem bereits erwähnten Beispiel der OHG zwischen Vater und Sohn, bei welcher der Vater zugunsten des Sohnes auf eine Gewinnbeteiligung verzichtet, aus, daß der Vater ein erhebliches ideelles Interesse am Betrieb des Unternehmens habe⁴⁸. Dagegen sei eine Erwerbsgesellschaft, bei der ein Gesellschafter überhaupt kein Interesse am Betrieb des Unternehmens habe, nicht mit dem Wesen der Gesellschaft zu vereinbaren^{48a}.

Die Frage des Vorliegens eines zumindest ideellen Interesses wird allerdings als rein theoretisch angesehen, weil es kaum denkbar sei, daß jemand ohne jedes Interesse eine gesellschaftliche Bindung einge-

47 Vgl. Scheuerle in AcP Bd. 163, S. 436 ff., 438 ff., 457 ff.; krit. zum Wesensargument vgl. bereits A. Hueck, ZAKDR 1944, 130 f.

48 A. Hueck, OHG, S. 4.

48a A. Hueck, a.a.O., Fn. 9; ähnlich G. Hueck, GesR., S. 24.

hen wolle^{48b}. Gerade die hier interessierende GmbH & Co. KG, bei welcher die GmbH vom Gewinn ausgeschlossen ist und damit lediglich steuerlichen und haftungsrechtlichen Zwecken des Kommanditisten dient, wirft jedoch die Frage auf, ob bei dieser Vertragskonstellation ein entsprechendes Interesse der GmbH am Betrieb des Unternehmens der KG festgestellt werden kann, oder ob auf die Feststellung des Interesses ganz zu verzichten ist.

1. Problematik des Interesses einer GmbH

Die Feststellung eines Interesses der vom Gewinn ausgeschlossenen Komplementär-GmbH ist problematisch. Ein materielles Interesse kommt i.d.R. mangels Gewinnbeteiligung bzw. vergleichbarer sonstiger wirtschaftlicher Beziehungen zwischen GmbH und GmbH & Co. KG nicht in Betracht.

Ein sonstiges, ideelles Interesse zu verlangen wäre bei juristischen Personen zumindest merkwürdig. Man könnte es allerdings für ausreichend erachten, daß die GmbH, indem sie geschäftsführende Komplementärin der GmbH & Co. KG wird, ihre gesellschaftsvertragliche Zweckbestimmung verwirklicht und darin eine ausreichende Interessenverfolgung sehen⁴⁹, was allerdings etwas gekünstelt wirkt.

Nimmt man dagegen an, daß - unabhängig von der gesellschaftsvertraglichen Zweckbestimmung - das Interesse der GmbH am Gesellschaftszweck der GmbH & Co. KG durch das Geschäftsführungsorgan konkretisiert wird, ließe auch dies letztlich darauf hinaus, aus der Tatsache der Beteiligung auf das Interesse zu schließen, ohne daß dem Interesse daneben eine eigene Bedeutung zukäme. Die Feststellung eines (nicht materiellen) Interesses der GmbH an dem Betrieb des Handelsgewerbes der GmbH & Co. KG läuft somit Gefahr, fiktiv zu bleiben.

48b A. Hueck, a.a.O.; Flume, PersGes., S. 42; ähnlich R. Fischer in HGB-Großkomm. § 105 Rdn. 9a.

49 Diesen Lösungsweg zeigt U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 299 auf.

2. Gesellschafterinteresse und Gesellschaftszweck

Es stellt sich deshalb die Frage, ob gerade im Hinblick auf die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG noch am Erfordernis der Feststellung eines zumindest ideellen Interesses als Voraussetzung für die Verfolgung eines gemeinsamen Gesellschaftszwecks festzuhalten ist.

Die Befürworter dieser Ansicht halten das Erfordernis eines entsprechenden Gesellschafterinteresses offenbar für selbstverständlich und begründen ihre Ansicht nicht näher. So vertritt A. Hueck etwa die Ansicht, daß eine Erwerbsgesellschaft, bei der ein Gesellschafter überhaupt kein Interesse am Betrieb des Unternehmens habe, dem Wesen der Gesellschaft widerspreche; dieser Fall komme aber im wirklichen Leben nicht vor^{49a}. Ähnlich führt H. Westermann⁵⁰ aus, daß bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung und Gewinnerzielungsabsicht zwar nicht alle Gesellschafter am Gewinn beteiligt werden müßten, wohl aber, daß jeder ein sonstiges (materielles) Interesse an der gemeinsamen Zweckverfolgung haben müsse. Auch Esser⁵¹ hält den Ausschluß einzelner Gesellschafter vom Gewinn nur für zulässig, wenn ein sonstiges Interesse an der gemeinsamen Zweckverfolgung bejaht werden könne. Diesen Ansichten ist zuzugeben, daß in aller Regel jeder, der sich an einer Gesellschaft beteiligt, damit ein Interesse verfolgt, so daß jedenfalls bei natürlichen Personen praktisch kaum ein Fall denkbar ist, bei welchem nicht irgendein Interesse an der Beteiligung vorliegt.

Auch soweit ausgeführt wird, daß ein Gesellschaftsvertrag nicht ausschließlich im Interesse eines der Beteiligten geschlossen sein dürfte⁵², wird dies nicht stichhaltig begründet, sondern allenfalls auf die *societas leonina* hingewiesen. Wie eingangs erwähnt, folgt aus die-

49a A. Hueck, a.a.O., Fn. 9a.

50 H. Westermann, PersGesR., S. I 22 (Rdn. I 28).

51 Esser, SchuldR. BT, S. 269.

52 Vgl. Lehmann/Dietz, GesR., S. 105; Esser, a.a.O.; G. Hueck, GesR., S. 24, 38 u. 107, der allerdings den Ausschluß eines Gesellschafters von der Beteiligung am Gewinn als zulässig ansieht; Staudinger/Kebler, BGB, Rdn. 179 vor § 705.

ser römisch-rechtlichen Regelung aber unmittelbar nichts für das BGB. Zugegebenermaßen wird es auch bei Verträgen, die eigentlich nur den Vorteil eines der Gesellschafter bezwecken - bei welchen z.B. nach Esser⁵³ oder Staudinger/Keßler⁵⁴ kein Gesellschaftsvertrag anzunehmen wäre - kaum vorkommen, daß jemand ohne jedes Interesse, sei es auch nur ein ideelles, sich hieran beteiligt. Man denke etwa an einen erfolgreichen Motorsportler, der eine Sponsorengesellschaft gründet, an welcher sich neben ihm und Firmen, die ihn für Werbezwecke gewinnen wollen, auch seine Anhänger beteiligen können sollen. In aller Regel ließe sich also auch insoweit zumindest irgendein Interesse finden.

Anders liegt die Problematik dagegen bei der juristischen Person, weil dort, wie oben gezeigt, die Feststellung eines solchen Interesses zum Teil problematisch ist. Es fragt sich aber, ob tatsächlich die Wirksamkeit der Beteiligung als Gesellschafter von der Feststellung "irgendeines" Interesses abhängig sein soll.

Gegen ein Festhalten an der Voraussetzung eines mindestens ideellen Interesses spricht neben den erwähnten praktischen Bedenken, daß das festzustellende individuelle Interesse in den Bereich des Motivs der Beteiligung fiel. Eine gesellschaftliche Beteiligung läge mithin nur vor, wenn neben den nach § 705 BGB erforderlichen Vertragserklärungen zusätzlich jeweils das Motiv der Beteiligung untersucht würde. Nach der Systematik des BGB berühren die Motive die Gültigkeit eines Rechtsgeschäfts grundsätzlich nicht⁵⁵; ihr Fehlen oder ein Irrtum in ihrem Bereich berechtigen im Normalfall⁵⁶ nicht zur Anfechtung^{56a}. Auch läßt sich aus der Feststellung individueller Interessen kein Kriterium für die Abgrenzung zu anderen Vertragstypen gewinnen; denn was die

53 Esser, a.a.O., S. 269.

54 Staudinger/Keßler, a.a.O., Rdn. 179.

55 Larenz, BGB AT, S. 374.

56 Anders, wenn die Motive nach ausdrücklicher oder stillschweigender Vereinbarung die Grundlage des Geschäfts bilden sollen und damit zum Bestandteil der Erklärung geworden sind, vgl. etwa Palandt/Heinrichs, BGB, § 119 Anm. 5e) und 7b) u. Larenz, BGB AT, S. 380 f.

56a Vgl. etwa Palandt/Heinrichs, BGB, 119 Anm. 1a) u. 7); Larenz, BGB AT, S. 367.

Parteien rechtsgeschäftlich vereinbaren, richtet sich nach ihren Erklärungen und nicht oder zumindest nicht notwendig nach ihren individuellen Interessen^{56a}. Diese wären als Abgrenzungskriterium auch unpraktikabel, wenn, wie von den Befürwortern der hier abgelehnten Ansicht vertreten, im Ergebnis jedes beliebige Interesse an der Verfolgung des Gesellschaftszwecks für ausreichend gehalten wird. Irgendein Motiv wird sich bei natürlichen Personen für eine Beteiligung als OHG- oder KG-Gesellschafter wohl immer finden lassen. Ob es dagegen maßgeblich für die Beteiligung war, liegt im rein subjektiven Bereich, der sich der rechtlichen Analyse weitgehend entzieht. Das zeigt auch das von A. Hueck angeführte Beispiel der OHG zwischen Vater und Sohn. Ob nämlich der Vater tatsächlich den subjektiven Wunsch und damit das individuelle Interesse hat, dem Sohn eine Lebensstellung zu verschaffen, oder ob er sich aus anderen Gründen an der OHG beteiligt, läßt sich in der Praxis gar nicht klären. Vielmehr läuft die Ansicht Gefahr, aus der Tatsache der Beteiligung als OHG-Gesellschafter auf das Vorliegen eines Interesses zu schließen.

Die Frage, ob neben dem gemeinsamen Zweck auch noch ein individuelles Interesse eines jeden Gesellschafters im Spiel ist - sei es egoistischer, altruistischer, materieller oder ideeller Natur - ist folglich für das Vorliegen einer Gesellschaft unerheblich; sie spielt beim Gesellschaftsvertrag ebensowenig eine Rolle wie bei sonstigen Schuldverträgen⁵⁷. Das Interesse des Beteiligten ist somit als Abgrenzungskriterium ungeeignet.

3. Abgrenzung zur Schenkung

Das soll nochmals am Problem der Abgrenzung von gesellschaftlicher Beteiligung und Schenkung anhand eines Beispiels näher aufgezeigt werden, das Dernburg⁵⁸ gegeben hat. Das Beispiel, das vielleicht etwas anti-

56a Vgl. etwa Palandt/Heinrichs, BGB, § 119 Anm. 1a) u. 7); Larenz, BGB AT, S. 367.

57 So auch U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 299; ähnlich Flume, PersGes., S. 43.

58 Dernburg, BGB, S. 628 Fn. 3.

quiert klingen mag⁵⁹, zeigt im Kern recht zutreffend die hier interessierende Problematik: Zwischen einem "wohlwollenden Menschenfreund" und einem Maurermeister soll eine Gesellschaft zum Bau von Arbeiterwohnungen in der Weise errichtet werden, daß der Maurermeister den ganzen Gewinn erhält, während der Menschenfreund auf eine Gewinnbeteiligung verzichtet, aber an Verlusten beteiligt ist.

Nimmt man das ideelle Interesse als Abgrenzungskriterium, so läge eine Gesellschaft vor, wenn das Interesse des Menschenfreundes sich auf den Gesellschaftszweck, die Errichtung von Arbeiterwohnungen beziehe. Dagegen wäre das Vorliegen einer Gesellschaft problematisch, wenn der Menschenfreund den Maurermeister unterstützen wollte. Oertmann⁶⁰ etwa lehnte in diesem Fall die Anerkennung der Rechtsbeziehung als Gesellschaft ab, wohl weil das ideelle Interesse des Menschenfreundes sich nicht auf die Errichtung der Arbeiterwohnungen, sondern auf die Unterstützung des Maurermeisters bezogen habe.

Richtigerweise muß man jedoch auch in dieser Variante ein Interesse des Menschenfreundes am Gesellschaftszweck anerkennen, weil der Bau der Arbeiterwohnungen unter Beteiligung des Menschenfreundes Voraussetzung für die Unterstützung des Maurermeisters war. Es liegt ganz ähnlich wie in dem oben erwähnten Fall A. Huecks, daß der Vater in erster Linie seinem Sohn eine Lebensstellung verschaffen will und zu diesem Zweck notwendigerweise an dem Betriebe der Gesellschaft interessiert ist.

In beiden Fällen liegt ein ideelles Interesse (auch) am Gesellschaftszweck vor, ohne daß es insoweit darauf ankommt, daß das primäre Interesse des Menschenfreundes bzw. des Vaters auf eine unentgeltliche Zuwendung gerichtet ist.

Hielte man am Kriterium des Interesses fest, dann läge richtigerweise keine Gesellschaft, sondern nur Schenkung o.ä. vor, wenn das Interes-

59 Statt dessen könnte man sich heutzutage vorstellen, daß sich die öffentliche Hand an einem hochverschuldeten, aber sanierungswürdigen Bauunternehmen unter ähnlichen Bedingungen gesellschaftsvertraglich beteiligt.

60 Oertmann, BGB, § 705 Anm. 2a).

se ausschließlich auf die Zuwendung an den Maurermeister gerichtet ist und nicht auch auf die Errichtung von Arbeiterwohnungen, oder, wie es das RG bei der Entscheidung eines anderen Falles⁶¹ - insoweit zutreffend - ausgedrückt hat, wenn der Zweck für den einen ein eigener, für den anderen ein fremder (nämlich allein der des Vertragspartners) ist.

Wie soll aber festgestellt werden, ob der Menschenfreund ausschließlich an der Unterstützung des Maurermeisters oder - als hierfür notwendige Voraussetzung - auch an der Errichtung der Arbeiterwohnungen interessiert ist?

Letztlich ergibt sich hierfür nur die Möglichkeit, von der Tatsache der Beteiligung an der Gesellschaft auf das Interesse zurückzuschließen. Dann bedarf es aber einer gesonderten Feststellung des Interesses am Gesellschaftszweck nicht, sondern als Kriterium genügt die Beteiligungserklärung.

Derartige Gesellschaftsverträge weisen lediglich die Besonderheit auf, daß, entsprechend dem altruistischen Motiv eines, einzelner oder aller Gesellschafter, im Gesellschaftsvertrag, mitunter sogar im gemeinsam verfolgten Zweck, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gesehen, eine

61 RG JW 1938, 1025: Das RG ging dabei davon aus, daß bei der ihm zur Entscheidung vorliegenden Vereinbarung - die festlegte, daß jeder Vertragsteil bei seiner Erzeugung bleiben und nicht auf das Gebiet des anderen übergreifen solle, und daß der eine Vertragspartner seinen Bedarf an A-Röhren vom anderen Vertragspartner beziehen solle und dieser seinen Bedarf an B-Erzeugnissen wiederum von ersterem - jeder Vertragspartner in erster Linie sein eigenes Interesse dadurch wahre, daß er den Wettbewerb des anderen ausschalte und daß auch, soweit in der Verpflichtung in das Arbeitsgebiet des anderen nicht einzudringen, ein Vorteil für diesen liege, jeder Teil dadurch bei gegenseitiger Vereinbarung den Geschäftsbetrieb des anderen fördere, woraus aber noch nicht ohne weiteres das Zusammenarbeiten zu einem gemeinsamen Zweck folge. - Im Hinblick darauf, daß der Begriff gemeinsamer Zweck hier primär unter kartellrechtlichem Blickpunkt untersucht worden ist, dürfte diese Auslegung des Vertragsinhalts zumindest bei Zugrundelegung des BGH-Urteils vom 14.10.1976 (BB 1977, 409) nach heutigen Maßstäben nicht mehr haltbar sein; vgl. auch Steindorff, BB 1977, 569.

Schenkung enthalten sein mag⁶². Aus dieser Sicht mag ein Gesellschaftsvertrag, soweit er - u.U. sogar in seinem gemeinsamen Zweck - altruistische Bestandteile enthält, durchaus einem Typenverschmelzungsvertrag⁶³ (Gesellschaftsvertrag und Schenkung) entsprechen. Insoweit darf aber nicht übersehen werden, daß etwa im Beispielsfall von A. Hueck Vater und Sohn das Geschäft gemeinsam betreiben und insofern einen gemeinsamen Zweck verfolgen. Das zwischen Vater und Sohn gebildete Rechtsverhältnis ist somit primär ein Gesellschaftsverhältnis, weil das gemeinsame Betreiben des Geschäfts dem Vertragsverhältnis zwischen Vater und Sohn das Gepräge gibt. Derartige Vertragsverhältnisse erfüllen sämtliche notwendigen und unabdingbaren Tatbestandsmerkmale des Gesellschaftsverhältnisses voll und gehen andererseits über den Inhalt einer normalen Schenkung weit hinaus. Einzelne Regeln des Schenkungsrechts können deshalb allenfalls im Innenverhältnis zusätzlich zu den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen (analog) Anwendung finden⁶⁴.

§ 518 Abs. 1 BGB steht dem freien Abschluß eines derartigen Gesellschaftsvertrages nicht entgegen, weil die Rechtsverschaffung bereits in der vertraglichen Beteiligung liegt (§ 518 Abs. 2 BGB)⁶⁵; das Fehlen einer notariellen Beurkundung führt also nicht zur Unwirksamkeit des Vertrages.

62 Den Finanzbehörden bleibt es deshalb unbenommen, wegen der im Steuerrecht angebrachten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, etwa im von A. Hueck gebildeten Beispielsfall den Verzicht des Vaters auf den seinen Gesellschaftsbeiträgen wirtschaftlich entsprechenden (Gewinn-) Anteil zunächst als Einkunft des Vaters zu behandeln und daran anschließend diesen Sachverhalt auch noch nach den Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes zu beurteilen. Vgl. hierzu auch Feddersen in GK HGB Rdn. 22 vor § 105; ähnlich Flume, PersGes. S. 50; nach Ulmer in MünchKomm., § 705 BGB Rdn. 31, Fn. 67, soll hier aber im Zweifel der Schenkungscharakter zu verneinen sein.

63 Vgl. hierzu etwa Larenz, SchuldR. BT, S. 4 f., 422 ff. (428 f.); Larenz, Methodenlehre, S. 288 ff.

64 Ähnlich A. Hueck, OHG, S. 4, Fn. 9. Im von A. Hueck gebildeten Beispielsfall wird man z.B. dem Vater etwa hinsichtlich eines unentgeltlich in die Gesellschaft eingebrachten und zwischenzeitlich mit einer Hypothek belasteten Grundstücks ein Widerrufsrecht gem. § 530 BGB nur mit Wirkung für das Innenverhältnis zubilligen können (Ausgleichsanspruch).

65 Ulmer in MünchKomm., § 705 BGB Rdn. 31.

4. Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, daß auch bei auf Gewinn-erzielung ausgerichteten Gesellschaften der Gewinnausschluß eines, einzelner oder aller Gesellschafter ein Vertragsbestandteil sein kann und in einzelnen Fällen als altruistischer Zweckbestandteil sogar vom gemeinsamen Zweck der Gesellschaft - in der Diktion Fikentschers⁶⁶ vom "Vorzweck" - mit umfaßt sein mag, wie dies bei Gesellschaften mit nur altruistischen Zwecken immer der Fall ist.

Allein die Bejahung eines (zumindest ideellen) Interesses der Gesellschafter an der gemeinsamen Zweckverfolgung hilft bei der Differenzierung von Gesellschaftsvertrag und Schenkung nicht weiter. Dies ergibt sich schon daraus, daß sich in aller Regel ein mindestens ideelles Interesse an der altruistischen Zueignung auch bei an einer Schenkung beteiligten Personen wird finden lassen - sonst wäre es kaum zur Schenkung gekommen. Für die Abgrenzung von Gesellschaftsvertrag und Schenkung ist also vornehmlich auf die objektiven Kriterien abzustellen und zu fragen, ob sich die Beteiligten gegenseitig verpflichtet haben, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere durch Leistung der vereinbarten Beiträge. Auch ist ein Gesellschaftsvertrag schon selbst stets auf eine gewisse Dauer gerichtet und hat infolgedessen eine dynamische Komponente, während eine Schenkung für sich genommen einen abgeschlossenen, statischen Vorgang darstellt, wenngleich der Schenkungsgegenstand durchaus eine auf Dauer gerichtete Wirkung zu entfalten vermag, so, wenn etwa eine Aktie bzw. ein GmbH- oder Kommanditanteil verschenkt wird.

Die Abgrenzung von Gesellschaftsvertrag und Schenkung ist somit auch ohne Zuhilfenahme von subjektiven Willenselementen möglich.

Es ist deshalb gerade für die hier interessierende GmbH & Co. KG den Autoren zu folgen, die an der Feststellung eines Interesses der GmbH am Gesellschaftszweck der GmbH & Co. KG nicht mehr festhalten⁶⁷.

66 Fikentscher, FS H. Westermann, S. 94.

67 U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 299; Flume, PersGes., S. 43; ähnlich auch Ulmer in MünchKomm. § 705 BGB, Rdn. 98-100.

Praktische Unterschiede zur verbreiteten Ansicht, daß ein zumindest ideelles Interesse an der gemeinsamen Zweckverfolgung erforderlich sei, ergeben sich allerdings für die hier interessierende Fragestellung nicht, wenn man von der Tatsache der Beteiligung auf ein zumindest ideelles Interesse am Gesellschaftszweck schließt. Denn im Ergebnis genügt dann in jedem Fall die ohne weiteres feststellbare Beteiligung der Komplementär-GmbH an der GmbH & Co. KG.

IV. Maßgeblichkeit der Beteiligung

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, daß es als Kriterium für die gemeinsame Zweckverfolgung bei einer GmbH & Co. KG weder auf eine Gewinn- noch auf eine Ergebnisbeteiligung, noch auf die problematische Feststellung eines sonstigen materiellen oder ideellen Interesses ankommen kann.

Damit bleibt als Kriterium lediglich die durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages erfolgende Beteiligung am Handelsgewerbe der GmbH & Co. KG.

Daß dies bei Handelsgesellschaften für die Herstellung der Zweckgemeinschaft ausreicht, hat vor allem Flume⁶⁸ aufgezeigt, wenn auch von seinem von der h.M. etwas abweichenden Verständnis der Gesamthand aus. Der gemeinsame Zweck ist bei der Handelsgesellschaft der gemeinsame Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft⁶⁹. Der Betrieb eines Handelsgewerbes ist somit der konstituierende Zweck bei den Personengesellschaften des Handelsrechts. Entscheidend ist also, daß die Gesellschafter beim Betrieb des Unternehmens in sinnvoller Weise zusammenwirken; hierin liegt der gemeinsame Zweck, unabhängig von der Beteiligung am Geschäftsergebnis⁷⁰.

Die vertragliche Beteiligung am Handelsgewerbe führt per se zur Zweckgemeinschaft⁷¹.

68 Flume, PersGes., S. 43; ähnlich U. Huber, a.a.O., S. 298 f.

69 U. Huber, a.a.O., S. 298; ähnlich A. Hueck, OHG, S. 3.

70 U. Huber, a.a.O., S. 298.

71 Flume, PersGes., S. 43.

Hierfür spricht auch die Tatsache, daß die Personengesellschaften des Handelsrechts verglichen mit den "einfachen" BGB-Gesellschaften mehr verselbständigt und damit mehr an die juristischen Personen ange-
nähert sind⁷², wenngleich sie nicht die volle rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person - wie z.B. einer GmbH⁷³ - besitzen⁷⁴. Bei einer OHG oder KG ist der erforderliche gemeinsame Zweck durch das Gesetz qualitativ genauer bestimmt als bei einer BGB-Gesellschaft. Das Verfolgen dieses Gesellschaftszwecks wird schon durch die Beteiligung an der Handelsgesellschaft nach außen hin eindeutig kundgetan. Hierbei kommt der Öffentlichkeitsfunktion der Handelsregistereintragung noch zusätzliches Gewicht zu.

Gegen die Auffassung Flumes, daß bei Handelsgesellschaften jeder Gesellschafter als Mitglied der Personengemeinschaft durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrags per se dem von der Personengemeinschaft verfolgten Zweck verhaftet ist, spricht auch nicht, daß im Einzelfall der Gesellschaftszweck über den bloßen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen kann, daß also allein der Betrieb eines Handelsgewerbes nicht den gesamten gemeinsamen Zweck darzustellen braucht, den die Beteiligten mit dem Gesellschaftsvertrag verfolgen wollen.

Der Betrieb des Handelsgewerbes einerseits und der gesamte Gesellschaftszweck andererseits mögen zueinander ähnlich gelagert sein wie dies bei einer GmbH oder AG sich mit dem Gegenstand des Unternehmens und dem Zweck der Gesellschaft verhält⁷⁵.

72 Siehe etwa § 124 HGB; vgl. hierzu etwa R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 8; A. Hueck, OHG, S. 33.

73 Vgl. § 13 GmbHG.

74 Vgl. Flume, PersGes., S. 41; die OHG bzw. die KG stellt damit aber nicht eine reine Außengesellschaft dar oder gar nur eine Haftform (so Laband, ZHR (Bd. 30) 1885, S. 508 f.), vielmehr erfüllt allein das gemeinsame Betreiben eines Handelsgewerbes sämtliche erforderlichen Tatbestandsmerkmale des Gesellschaftsvertrages, weswegen es auf weitere gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, wie z.B. über die Gewinnverteilung, nicht mehr ankommt.

75 Ähnlich Flume in FS Raiser, S. 29 f.; vgl. §§ 1 u. 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG: Gegenstand des Unternehmens ist der Tätigkeitsbereich, in dem das Unternehmen auftreten will; Gesellschaftszweck dagegen i.d.R. das Erzielen von Gewinn mit diesem Unternehmen und seine Weitergabe an die Gesellschafter; vgl. ausführlicher Wiedemann, GesR. Bd. 1, S. 155 ff. m.w.N.

Der Gegenstand des Unternehmens ist zwar ein engerer Begriff als der des Gesellschaftszwecks⁷⁶, weil er nicht den gesamten Gesellschaftszweck zu umfassen braucht; dennoch ist er die Haupteigenkenntnisquelle für den Zweck der Gesellschaft⁷⁷. Der gemeinsame Gesellschaftszweck könnte also über den Gegenstand des Unternehmens (den Betrieb des Handelsgewerbes) hinausgehen, soweit gesellschaftsvertraglich noch weitere Zwecke - seien es auch in Wirklichkeit Endzwecke (Motive) der Gesellschafter - zum gemeinsamen Zweck (Vorzweck) gemacht werden.

Da die §§ 105, 161 HGB i.V.m. § 705 BGB aber allein den Betrieb eines Handelsgewerbes als gemeinsamen Zweck fordern, kommt es im Außenverhältnis auf solche weiteren gewillkürten Vorzwecke jedoch nicht an. So, wenn die Gesellschafter als gemeinsamen Zweck auch festlegen würden, daß beispielsweise 30 % des Gewinns der OHG oder KG einem örtlichen Verein zur Förderung junger Künstler zufließen soll. Ein Verfehlen eines derartigen weiteren gewillkürten Vorzwecks (im Beispielfall etwa die Auflösung des Vereins) läßt den gesetzlich allein geforderten Vorzweck, den Betrieb des Handelsgewerbes, unberührt. Auch wenn die Gesellschafter im Einzelfall die Festlegung der Gewinnverteilung gesellschaftsvertraglich zum gemeinsamen Zweck erhoben haben sollten⁷⁸, wäre somit ein vom Gewinn Ausgeschlossener, der aber ansonsten an der OHG oder KG beteiligt ist, doch Gesellschafter der OHG bzw. KG. Andernfalls wäre auch die Sicherheit des Rechtsverkehrs gefährdet, weil allein dem gesetzlich festgelegten Vorzweck Betreiben eines Handelsgewerbes eine Außenwirkung zukommt. Im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander können die weiteren gemeinsamen Vorzwecke jedoch durchaus Wirkung entfalten und den Gesellschaftern bei einer Verfehlung je nach gesellschaftsvertraglicher Regelung z.B. ein besonderes Kündigungs- oder Auflösungsrecht an die Hand geben.

76 Zöllner, Die Schranken mitgliedschaftlicher Stimmrechtsmacht bei den privatrechtlichen Personenverbänden, S. 27; Schreiber, Die Zweckbindung bei der AG, S. 4.

77 G. Hueck in Baumbauch/Hueck, GmbHG, § 1 Rdn. 5; ähnlich H. Westermann in FS Schnorr von Carolsfeld, S. 527, 532; Scholz/Winter, GmbHG, § 1 Rdn. 2.

78 Normalerweise stehen dem aber die unterschiedlichen (egoistischen) Motive der Gesellschafter entgegen, vgl. oben 2. b) bb) aaa).

Für den rechtlichen Bestand einer OHG, KG oder auf Erwerb gerichteten Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist aber allein das gemeinsame Betreiben des Unternehmens - bzw. bei einer OHG oder KG des Handelsgewerbes - ein ausreichender gemeinsamer Zweck und insoweit der maßgebliche gemeinsame Zweck⁷⁹. Damit ist es also für den Bestand einer OHG oder KG grundsätzlich ohne Bedeutung, wie das Ergebnis der Betätigung der Gesellschaft unter den Gesellschaftern verteilt wird⁷⁹. Soll auch die Gewinnerzielungsabsicht oder gar die Gewinnverteilung zusätzlich eine Zweckqualität besitzen, so muß das sogar ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden⁸⁰, wobei eventuelle zusätzliche Zwecke wegen des ansonsten noch vorhandenen Vorzwecks - dem gemeinsamen Betreiben des Handelsgewerbes - den Bestand der Gesellschaft unberührt lassen⁸¹.

Auch für den Fall, daß der vertraglich festgelegte Gesellschaftszweck über den Betrieb des Handelsgewerbes hinausgeht, kann man also Flume darin folgen, daß die vertragliche Beteiligung am Handelsgewerbe per se zur Zweckgemeinschaft führt.

V. Zur Kumulation von Verlustbeteiligung und Gewinnausschluß

Ist nach alledem der Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinn- und Verlustbeteiligung unbedenklich, bleibt noch zu prüfen, ob an diesem Ergebnis sich unter dem Gesichtspunkt etwas ändern könnte, daß der Gesellschafter - wie im Beispielsfall Dernburgs - trotz des Gewinnausschlusses an Verlusten teilhaben soll. Denn gerade diese Gestaltung kann auch bei der GmbH & Co. KG auftreten, wenn diese nach dem Gesellschaftsvertrag nur vom Gewinn, nicht aber vom Verlust ausgeschlossen wurde. Auch insoweit ergeben sich jedoch unter dem Gesichts-

79 Vgl. Flume in FS Raiser, S. 29 f.

80 Zur Gewinnausschüttung ähnlich Zöllner, a.a.O., S. 28.

81 Ähnlich H. Westermann in FS Schnorr von Carolsfeld, S. 532, wenn er zum Zweck der Gesellschaft und dem Gegenstand des Unternehmens im AktG und im GenG ausführt, daß der Zweck der Gesellschaft, wie er insbesondere durch den Gegenstand des Unternehmens konkretisiert wird, als inhaltsbestimmender Faktor für das Mitgliedschaftsverhältnis von besonderer Bedeutung ist.

punkt der gemeinsamen Zweckverfolgung keine Bedenken. Ist es nämlich nach dem oben Gesagten unbedenklich, wenn ein Gesellschaftsvertrag altruistische Elemente enthält, so darf ein Gesellschaftsverhältnis konsequenterweise auch unter dem Gesichtspunkt der isolierten Verlustbeteiligung nicht anders betrachtet werden. Die Folge der zusätzlich zum Gewinnausschluß vorliegenden (isolierten) Verlustbeteiligung kann wieder nur sein, daß auch insoweit im Innenverhältnis einzelne Regeln des Schenkungsrechts (analog) Anwendung finden können, was aber das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale von § 705 BGB (und je nach Fallgestaltung auch von § 105 bzw. § 161 HGB) und demnach das Vorhandensein eines Gesellschaftsverhältnisses nicht ausschließt⁸². Ungeachtet dessen, daß hinsichtlich des Gewinns, der an sich den Leistungen der vom Gewinn ausgeschlossenen Gesellschafter zuzurechnen wäre, wirtschaftlich gesehen die Gewinnzuweisung an die übrigen Gesellschafter und zusätzlich die Verlustbeteiligung jeweils als Schenkungen oder ähnliches gewertet werden mögen, kann das Gesamtrechtsverhältnis zwischen allen Gesellschaftern doch ein Gesellschaftsverhältnis bleiben⁸³. Wenn auch ein Gesellschafter auf die Gewinnbeteiligung verzichtet und bereit ist, mögliche Verluste (mit) zu tragen, kann man in der Regel dennoch nicht annehmen, daß diesem Gesellschafter andere Rechte ebenfalls nicht zustehen sollen, wie etwa die mitgliedschaftlichen Herrschafts- und Kontrollrechte, das Recht auf Kündigung und auch das Recht auf Übernahme nach § 142 HGB⁸⁴, soweit die sonstigen Voraussetzungen einer OHG erfüllt sind.

Für die Rechtsbeziehungen zu Dritten wie auch primär für die Gesellschafter untereinander sind die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen maßgeblich⁸⁵.

Da nach geltendem Recht die inhaltliche Gestaltung des Gesellschaftsverhältnisses der Vertragsfreiheit unterliegt⁸⁶, sind auch Gesell-

82 Vgl. hierzu A. Hueck, OHG, S. 4 Fn. 9; ähnlich Flume, PersGes., S. 44 u. 50.

83 Vgl. auch Flume, a.a.O., S. 50.

84 So auch Flume, a.a.O.

85 Flume, a.a.O., S. 49.

86 Vgl. Flume, a.a.O.

schaften, bei welchen ein oder einzelne Gesellschafter nicht am Gewinn, sondern nur an Verlusten beteiligt sind, unter diesem Gesichtspunkt unbedenklich, solange sich nicht aus weiteren Gründen eine Nichtigkeit z.B. nach § 138 BGB ergibt. Der Grund für die Unzulässigkeit einer derartigen Gestaltung ist dann aber nicht in der isolierten Verlustbeteiligung bzw. dem Gewinnausschluß zu suchen, sondern beruht lediglich auf zusätzlichen Tatsachen, welche etwa wegen Verstoßes gegen § 138 BGB zur Unzulässigkeit der Vereinbarung führen.

VI. Ergebnis

(1) Da das Gesetz in § 336 Abs. 2 HGB den Ausschluß des stillen Gesellschafters von der Beteiligung am Verlust ausdrücklich zuläßt, kann die Verlustbeteiligung kein allgemeines Kriterium für gesellschaftliche Beteiligungen sein. Somit ist jedenfalls die Ansicht abzulehnen, daß bei Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung eine gemeinsame Verfolgung des Gesellschaftszwecks allein dann vorliege, wenn jeder Gesellschafter nicht nur am Gewinn, sondern zugleich auch am Verlust der Gesellschaft unmittelbar beteiligt ist.

(2) § 705 BGB fordert keine bestimmte Qualität und/oder Quantität des gemeinsamen Zwecks. Das Gesetz verlangt lediglich die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks, dessen Quantität oder Qualität es in § 705 BGB nicht näher umschreibt. Legt man nun die Betonung auf das Wort "eines" in § 705 BGB, so genügt von daher jeder gemeinsame Zweck, mag die Gemeinsamkeit dieser Zweckverfolgung (des Vorzwecks) auch noch so gering sein, wenn nur insoweit kein Verstoß gegen die §§ 134, 138 BGB vorliegt. § 705 BGB verlangt insbesondere nicht, daß der gemeinsame Zweck auch die Gewinnverteilung mit umfassen muß, falls überhaupt eine Gewinnerzielung erstrebt wird. Erst recht verlangt § 705 BGB nicht, daß die Gewinnverteilung an alle Gesellschafter - womöglich sogar noch entsprechend der jeweiligen Beteiligung - unter den vereinbarten Zweck fallen muß. Die Vertreter der anderen Meinungen verkennen, daß neben der Vereinbarung, welche die Gewinnverteilung an alle Gesellschafter als Gemeinsamkeit bzw. gemeinsamen Zweck nicht enthält, stets

noch genügend weitere gemeinsame Zwecke im Gesellschaftsvertrag enthalten sein können, die das in § 705 BGB geforderte Tatbestandsmerkmal gemeinsamer Zweck erfüllen. Da aber § 705 BGB über eine bestimmte Qualität und Quantität dieses gemeinsamen Zweckes nichts festlegt, sind die restlichen gemeinsamen Zwecke zwar notwendig, aber auch hinreichend zur Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals.

(3) Bei einer OHG oder KG stellt das Gesetz zwar qualitative Erfordernisse an den gemeinsamen Gesellschaftszweck: Bei den §§ 105, 161 HGB i.V.m. § 705 BGB genügt als gemeinsamer Vorzweck aber der Betrieb eines Handelsgewerbes, mittels dessen die Gesellschafter individuelle Endzwecke verfolgen können. Ob damit der Gesellschaftszweck (auch) auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet sein muß, kann dahinstehen; selbst wenn man dies fordern sollte, so würde es genügen, daß die Gewinnerzielung zu Gunsten der Gesellschaft (als Gesamthand) gemeinsamer Zweck geworden ist.

(4) Der gemeinsame Zweck einer Gesellschaft kann u.a. auch darauf gerichtet sein, den gesamten eventuell erzielten Gewinn einem Dritten zuzuwenden. Genauso gut ist es möglich, daß der gesamte Gewinn nur einem der Gesellschafter zufließen soll. So ist es durchaus denkbar, daß im von A. Hueck gebildeten Beispielsfall die alleinige Gewinnzuweisung an den Sohn im vertraglich festgelegten gemeinsamen Zweck des Gesellschaftsvertrages zwischen Vater und Sohn enthalten ist. In der Regel dürften die im Gesellschaftsvertrag festgelegten Bestimmungen zur Gewinnverteilung jedoch nicht zum Bestandteil des gemeinsamen Zwecks der Gesellschaft - des Vorzwecks der Gesellschafter - werden, sondern einen sonstigen Inhalt des Gesellschaftsvertrages darstellen, weil ersterem im Normalfall die unterschiedlichen Interessen der Gesellschafter, also vornehmlich die egoistischen Motive, die Endzwecke entgegenstehen.

(5) Gehören aber im Regelfall gesellschaftsvertragliche Festlegungen über die Gewinnverteilung gar nicht zum gemeinsamen Zweck der Gesellschaft, dem Vorzweck der Gesellschafter, so kann aus dem Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinn- oder Ergebnisbeteiligung

auch nicht zwingend geschlossen werden, daß dieser Gesellschafter den gemeinsamen Gesellschaftszweck nicht verfolge. Aus dem gesetzlichen Erfordernis in § 705 BGB, daß die Gesellschafter die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern haben, insbesondere durch Leistung der vereinbarten Beiträge, kann somit nicht hergeleitet werden, daß eine Gewinn- oder sonstige Beteiligung am Gesellschaftsergebnis ein Essentiale der Gesellschaft ist.

(6) Auf ein eventuelles materielles oder ideelles Interesse der Gesellschafter an der gemeinsamen Zweckverfolgung kann es für die Frage der Existenz einer Gesellschaft nicht ankommen, weil es sich insoweit nur um die Motive der Gesellschafter handelt, welche in der Regel auch ansonsten für die Gültigkeit von Rechtsgeschäften ohne Belang sind.

(7) Eventuelle materielle oder ideelle Interessen der Gesellschafter an der Verfolgung des gemeinsamen Zwecks sind auch für die Abgrenzung eines Gesellschaftsvertrages von anderen Rechtsverhältnissen, z.B. einer Schenkung, jedenfalls nicht alleine maßgeblich und deshalb nicht unverzichtbar, weil sich auch bei anderen Rechtsverhältnissen ein zumindest ideelles Interesse der Beteiligten an der Vornahme des Rechtsgeschäfts wird finden lassen.

Letztlich sind also objektive Kriterien dafür ausschlaggebend, ob ein Gesellschaftsvertrag oder ein anderes Rechtsverhältnis vorliegt.

(8) Bei einer OHG oder KG kann allein aus der vertraglichen Beteiligung am Handelsgewerbe gefolgert werden, daß der Betroffene per se an dem von der OHG bzw. KG verfolgten Zweck teilnimmt.

(9) Da die Gewinn- oder Ergebnisteilhabe nicht entscheidend ist für die Frage, ob bei allen Gesellschaftern eine gemeinsame Zweckverfolgung gegeben ist, ist den Teilen des Schrifttums zuzustimmen, die eine solche Beteiligung - auch bei OHG und KG - nicht für erforderlich halten.

Damit steht aber das Erfordernis einer gemeinsamen Zweckverfolgung dem

Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung und der Verlustteilhabe bei der GmbH & Co. KG nicht entgegen.

§ 5 Gewinnausschluß und Grenzen der Gestaltungsfreiheit

Ist nach dem oben Gesagten der Gewinnausschluß unter dem Gesichtspunkt der gemeinsamen Zweckverfolgung zulässig, könnte eine derartige Gestaltung dennoch die Grenzen der Gestaltungsfreiheit überschreiten. Von daher ist zu prüfen, inwieweit der Gewinnausschluß mit der gesellschaftlicher Treuepflicht und dem Gleichbehandlungsgrundsatz in Einklang gebracht werden kann, und ob etwa dem Gesellschaftsrecht zugrundeliegende generelle Strukturprinzipien dem Gewinnausschluß entgegenstehen.

I. Der Gewinnausschluß in den Lehren von der Institution und vom Typus

Schon in der Diskussion des 19. Jahrhunderts¹ wurde nach dem Wesen der Rechtsinstitute gefragt und nach einer aus dem inneren Zusammenhang der Regeln zu erschließenden prägenden Struktur gesucht, aus der die Einzelregeln ihren Sinn schöpfen².

Insbesondere Paulick³ hat dann die Frage aufgeworfen, ob man auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts Schranken der Gestaltungsfreiheit nur in den zwingenden Vorschriften und in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der §§ 134, 138 BGB zu sehen habe und ob dies nicht zu einer Überbewertung des Parteiwillens führe, "die in diesem Ausmaße nicht gerechtfertigt ist und das Wesen der Gesellschaftstypen als Institutionen der Rechtsordnung nicht hinreichend würdigt".

1 Der rechtliche Kern des Wesens der Handelsgesellschaft wird bereits von O. v. Gierke, Genossenschaftstheorie, S. 452, angesprochen.

2 Vgl. Wüst in FS Duden, S. 757 m.w.N.

3 Paulick, Die eG als Beispiel gesl. Typenbeschränkung ..., S. 39; vgl. auch S. 69 ff.

Hiernach wird von der Typus- und Institutionslehre⁴ untersucht, ob und in welchem Umfang auch die dispositiven Gesetzesnormen des Gesellschaftsrechts partiell bindend sein könnten, weil sie Wertentscheidungen enthielten, Ordnungsfunktionen ausübten und dem jeweiligen Gesetzestyp ihr Gepräge gaben⁵.

Weicht aber z.B. schon die GmbH & Co. KG erheblich vom gesetzlichen Normaltyp einer KG ab⁶, so erst recht eine GmbH & Co. KG, deren GmbH im Gesellschaftsvertrag von der Gewinnverteilung ausgeschlossen ist, wie überhaupt jede Gesellschaft mit gesellschaftsvertraglich vereinbartem Gewinnausschluß eines Gesellschafters vom gesetzlichen Grundtyp erheblich abweicht, welcher ja alle Gesellschafter, wenn auch nicht unbedingt in gleichem Maße - was insbesondere für die KG gilt -, zumindest irgendwie am Gewinn teilnehmen läßt.

Die Frage nach der Geltung und der Reichweite der oben angesprochenen gesellschaftsrechtlichen Strukturprinzipien kann aber nicht Gegenstand dieser Arbeit sein⁷.

4 Zum Begriff und zum Ganzen ausführlicher vgl. Sack, DB 1974, 369.

5 Sack a.a.O.

6 O. Kuhn, Strohmänngründung, S. 185, scheint dementsprechend bereits den Typ der GmbH & Co. KG für unzulässig zu halten, wenn er ausführt, daß sich der Unternehmer klar und deutlich für die Vor- und Nachteile des einen oder anderen Typus entscheiden müsse, also nicht die günstigen Strukturmerkmale der verschiedenen Typen auf sich ziehen könne und die lästigen durch teilweises Einschalten eines anderen Gesellschaftstyps abschieben oder vereiteln könne.

7 Vgl. dazu: Paulick a.a.O., insbes. S. 39 ff. u. 69 ff.; L. Raiser, Individualgerechtigkeit ..., S. 47 f.; O. Kuhn, a.a.O., insbes. S. 35 ff., 166 ff.; Teichmann, Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, insbes. S. 22 ff. u. 145 ff.; H.P. Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der PersGes., insbes. S. 57 ff., 117 ff. und die kritischen Auseinandersetzungen mit diesen Theorien bei: Mertens, NJW 1966, 1049; Schultze-v. Lasaulx, ZfG Bd. 21 (1971), S. 325; Duden, ZGR 1973, 360; Sack, DB 1974, 369; Wüst in FS Duden, S. 749; Elsing, Erweiterte Kommanditistenhaftung ..., S. 54 ff.
Vgl. auch Flume, NJW 1979, 902, der die Auffassung vertritt, daß es keinen einheitlichen Aktstyp Gesellschaft gebe, für welchen man allgemeine "richtige" Regelungen statuieren könne.

Die Fragestellung muß sich deshalb im Grundsatz darauf beschränken, ob den verschiedenen Ansätzen in der Literatur mögliche Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Gesellschaftsrecht anhand genereller Strukturprinzipien aufzuzeigen, konkrete Hinweise zu entnehmen sind, daß der Gewinnausschluß eines Gesellschafters unzulässig sein könnte. Dies ist aber nicht der Fall; vielmehr kommen namentlich Teichmann⁸ und H.P. Westermann⁹ in ihren Monographien jeweils zu dem Ergebnis, daß gegen den Gewinnausschluß keine Bedenken bestünden.

Daher und im Hinblick auf andere Ergebnisse der entsprechenden Untersuchungen¹⁰ ist deshalb mit Sack¹¹ davon auszugehen, daß die gesetzliche Fixierung der zulässigen Gesellschaftsarten zugleich die an diese zu stellenden zwingenden Minimalanforderungen enthält und der gesellschaftsrechtliche Typenzwang nur einen *numerus clausus* bezüglich der "äußeren Einkleidung der verschiedenen Gesellschaftsarten", nicht aber hinsichtlich der Typusmerkmale des einzelnen Typus kennt¹². Dies läßt zumindest den Schluß zu, daß atypische Gesellschaftsformen (und so auch der Gewinnausschluß) nicht als mißbräuchliche und deshalb unzulässige Umgehung des im Gesetz beschriebenen Normaltypus angesehen werden können, solange sie im Rahmen dispositiver Vorschriften nicht Wertentscheidungen des Gesetzgebers widersprechen¹³.

Die vom Gesetzgeber mit den Regelungen der verschiedenen Gesellschaftsformen verfolgten Prinzipien, die Wertentscheidungen widerspiegeln, wie etwa der Schutz des öffentlichen Interesses, des Verkehrs und der Gläubiger, werden vom Gewinnausschluß der GmbH zumindest nicht unmittelbar tangiert¹⁴. Andere gesetzgeberische Wertentscheidungen,

8 A.a.O., S. 146 f.

9 A.a.O., S. 157 f.

10 Vgl. beispielhaft: H.P. Westermann, a.a.O., S. 12 f., 17; Teichmann, a.a.O., S. 140.

11 Sack, DB 1974, 372; vgl. auch H.P. Westermann und Teichmann jeweils wie in Fn. 10.

12 Von Interesse ist in diesem Zusammenhang auch der Untertitel, den Schultze-v. Lasaulx, a.a.O., S. 325, gewählt hat: "Abschied von Illusionen".

13 Sack, a.a.O.

14 Zum Gläubigerschutz vgl. hierzu unten § 8.

die dem Gewinnausschluß entgegenstehen könnten, sind nicht ersichtlich. Der Gewinnausschluß kann somit jedenfalls dann nicht als eine dem Recht zuwiderlaufende, unter Mißbrauch der Dispositionsfreiheit geschaffene Konstruktion bezeichnet werden, wenn der Ausschluß als Mittel zur Realisierung anzuerkennender wirtschaftlicher Interessen geeignet ist¹⁵. Daß dem so sein kann, zeigen die Beispielsfälle von Dernburg und A. Hueck¹⁶. Selbst wenn diese wirtschaftlichen Interessen - wie wohl oft beim Gewinnausschluß der GmbH vom Gewinn der GmbH & Co. KG - primär nur auf eine Steuerersparnis hinauslaufen sollten, wurden diese Interessen vom BFH in seinem grundlegenden Urteil vom 22.8.51¹⁷ als durchaus legitim anerkannt.

Sogar unter der insoweit gebotenen steuerrechtlichen Betrachtungsweise ist der BFH hierbei zu folgendem Ergebnis gelangt: "Es kann auch nicht als Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt. Bei der einschneidenden Natur der Steuertarife kann es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, die für ihn günstigste rechtliche Form zu wählen."

Wenn der BFH daran anschließend zur Gewinnverteilung unter steuerlichen Gesichtspunkten Einschränkungen macht, kann hieraus für die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit des Gewinnausschlusses nichts hergeleitet werden, vielmehr zeigt das Urteil insofern gerade, daß, wenn schon eine gesellschaftsrechtlich ansonsten einwandfreie Gestaltungsmöglichkeit einen steuerlichen Mißbrauch ermöglichen sollte, man nicht schon deshalb versuchen sollte, dem auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts zu begegnen, sondern, daß man hierzu nur auf die steuerrechtlichen Möglichkeiten zurückzugreifen hat, die für die Bekämpfung steuerlicher Mißbräuche viel besser geeignet sind und auch voll ausreichen. Auch wenn mit dem Gewinnausschluß allein steuerliche Vorteile verfolgt werden sollten, ist der Gewinnausschluß hiernach nicht als gesell-

15 Bei der Frage der Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co. KG ebenso: Mertens, NJW 1966, 1049 ff.

16 Vgl. oben § 4 II. 2. b) bb) aaa) (Hueck) und § 4 III. 3. (Dernburg).

17 BFH, BStBl. III 1951, 183 = FR 1951, 375 = Hesselmann, Handbuch, S. 270 f. (Anhang IV Rdn. 1).

schaftsrechtlich mißbräuchliche und deshalb unzulässige Umgehung anzusehen. Daher bleibt festzuhalten, daß der Gewinnausschluß die oben angesprochenen Grenzen der Vertragsfreiheit im Recht der Personengesellschaften nicht überschreitet.

II. Der Gleichbehandlungsgrundsatz

Auch der Gleichbehandlungsgrundsatz¹⁸ wird durch den Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH nicht verletzt.

Wenn demgegenüber bereits Oertmann¹⁹ aus der Notwendigkeit eines "wahrhaft gemeinsamen Zwecks" folgert, daß bei einer Gesellschaft eine prinzipielle Gleichstellung der Beteiligten erforderlich sei, und wenn weiter Staudinger/Keßler²⁰ zwar keine prinzipielle Gleichstellung fordert, aber doch wegen des gesellschaftsrechtlichen "Gleichberechtigungsgrundsatzes"²¹, einem Wesensmoment²² der (BGB-) Gesellschaft den Schluß zieht, daß eine Vereinbarung gesellschaftsrechtlich unzulässig sei, bei der es ein oder mehrere Beteiligte auf ihren besonderen Vorteil abgesehen haben, so ist dem zuzugeben, daß der Gleichbehandlungsgrundsatz dem ius cogens des Gesellschaftsrechts zuzurechnen ist²³.

Das Gleichbehandlungsprinzip findet aber regelmäßig keine Anwendung, wenn die beteiligten Personen sich untereinander über die Ungleichbehandlung geeinigt haben und die dadurch beteiligten Mitglieder selbst

18 Grundlegend zum Gleichbehandlungsgrundsatz vgl. G. Hueck, Gleichbehandlungsgrundsatz und etwa RGZ 151, 321, 326 f.; BGHZ 20, 363; BGHZ 70, 326.

19 Oertmann, BGB, § 705 Anm. 2a.

20 Staudinger/Keßler, BGB, Rdn. 179 vor § 705.

21 Im Gesellschaftsrecht wird statt "Gleichberechtigungsgrundsatz" üblicherweise der Begriff Gleichbehandlungsgrundsatz verwendet.

22 Ein weiteres Wesensmoment sieht Staudinger/Keßler, BGB, Rdn. 179 vor § 705, in der einheitlichen Zweckverfolgung.

23 Vgl. zu letzterem Flume, NJW 1979, 902.

ihrer Zurücksetzung zugestimmt haben²⁴.

Der Vorrang der Vertragsfreiheit kommt zudem gerade bei den hier in Frage stehenden gesetzlichen Bestimmungen, den §§ 709 ff. BGB und §§ 109 ff. HGB, zum Ausdruck, in welchen zwar - für den gesetzlich geregelten Normalfall - von der Gleichbehandlung der Beteiligten ausgegangen wird, was aber ausdrücklich nur gelten soll, soweit nichts anderes vereinbart ist. Schließlich beinhalten die gesetzlichen Regelungen des KG-Rechts (insbesondere die §§ 161 und 163 ff. HGB) die Teilung der Mitglieder in zwei Gruppen mit unterschiedlicher Rechtsstellung, die nur im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden kann²⁵. Das zeigt aber, daß das Gesetz von der Zulässigkeit vertraglich begründeter Ungleichheit ausgeht²⁶. Da der Vorrang des Prinzips der Vertragsfreiheit vor dem der Gleichbehandlung nicht zuletzt auf der Tatsache der freiwilligen Unterwerfung beruht, sind der Vertragsfreiheit jedoch dort Grenzen gesetzt, wo diese freiwillige Unterwerfung nicht mehr ohne weiteres angenommen werden kann.

Würde nämlich der Ausschluß eines oder einzelner Gesellschafter vom Gewinn (und Verlust) der Gesellschaft z.B. allein auf einem Mehrheitsbeschluß der übrigen Gesellschafter beruhen, ohne daß derartiges im Gesellschaftsvertrag vorgesehen wäre, so würde dem die Bindung an den Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung entgegenstehen.

Beschlüsse einer Mehrheit über den Ausschluß eines oder mehrerer Gesellschafter von der Gewinnverteilung sind also nur dann einwandfrei, wenn sie inhaltlich dem Gleichbehandlungsgebot entsprechen, das nur ausnahmsweise ausgeschaltet ist, wenn und soweit das im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich und in fest umrissenen Grenzen vorgesehen ist. Das wird namentlich dann wichtig, wenn auch Änderungen des Gesellschaftsvertrags durch Mehrheitsbeschluß herbeigeführt werden können. Dies ist rechtlich nur zulässig, wenn im Gesellschaftsvertrag die entsprechenden Maßnahmen bereits vereinbart worden sind, und zwar inhaltlich so genau, daß die Minderheit nicht in sittenwidriger Weise der Willkür der

24 G. Hueck, a.a.O., S. 252.

25 G. Hueck, a.a.O., S. 254.

26 G. Hueck, a.a.O., S. 255.

Mehrheit ausgeliefert ist^{26a}. Bei derartigen Beschlüssen begründet das Gleichbehandlungsgebot für den einzelnen oder die Minderheit eine Garantie, nicht von der Mehrheit durch ungerechtfertigte und im Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich vorgesehene Ungleichbehandlungen in der Rechtsposition geschmälert zu werden²⁷.

Diese Einschränkung berührt aber nicht schlechthin die Zulässigkeit des Gewinnausschlusses an sich, sondern sie betrifft nur die Umstände beim Zustandekommen des Gewinnausschlusses. Mit dem insoweit das Prinzip der Vertragsfreiheit überwiegenden Gleichbehandlungsgebot wird also nichts zu der Frage gesagt, ob ein Gewinnausschluß möglich ist, sondern nur dazu, wie, also auf welche Weise, ein Gewinnausschluß nicht vereinbart bzw. durchgesetzt werden darf. Eine ähnliche Schranke setzt auch schon § 138 BGB²⁸. Damit steht aber der gesellschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz entgegen der Ansicht von Staudinger/Keßler²⁹ grundsätzlich dem vertraglich vereinbarten Gewinnausschluß eines Gesellschafters nicht entgegen³⁰.

III. Die gesellschaftlicherliche Treuepflicht

Die gesellschaftlicherliche Treuepflicht³¹ steht dem Gewinnausschluß gleichfalls nicht entgegen.

Haben sich nämlich alle Beteiligten ausdrücklich auf den Gewinnausschluß geeinigt, so läuft der Gesichtspunkt des Treuegedankens - ähnlich wie das Gleichbehandlungsprinzip - ins Leere: *volenti non fit iniuria*^{31a}.

26a Bestimmtheitsgrundsatz, vgl. dazu RGZ 151, 321 ff. (327); BGHZ 20, 363 ff. (369); G. Hueck, a.a.O., S. 41 f. u. R. Fischer in FS Barz, S. 41 m.w.N.

27 RGZ 151, 321 ff. (327); BGHZ 20, 363 ff. (369); G. Hueck, a.a.O., S. 41 f.; R. Fischer in FS Barz, S. 41.

28 G. Hueck, a.a.O., S. 192.

29 Staudinger/Keßler, BGB, Rdn. 179 vor § 705.

30 So auch Teichmann, Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, S. 147; ähnlich H.P. Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der PersGes., S. 158 f.

31 Allg. zur gesellschaftlicherlichen Treuepflicht vgl. etwa A. Hueck, Treuegedanke, S. 72; R. Fischer in HGB-Großkomm., § 105 Rdn. 31 ff.; R. Fischer in FS Barz, S. 45 ff. jeweils m.w.N.

31a Vgl. auch hierzu wieder G. Hueck, a.a.O., S. 254.

Zudem hat die gesellschaftliche Treuepflicht primär Bedeutung für die Ausübung der den Gesellschaftern aufgrund des Gesellschaftsvertrags zustehenden Rechte und Befugnisse³² und nicht bei der Frage des Abschlusses von Gesellschaftsverträgen, worum es hier in erster Linie geht.

Zwar könnte sich unter dem Gesichtspunkt der gesellschaftlichen Treuepflicht in einem Einzelfall ergeben, daß z.B. einer oder mehrere Gesellschafter einer notwendig gewordenen Änderung des Gesellschaftsvertrages zustimmen müssen, wenn etwa durch die Entwicklung der Gesellschaft im Laufe der Zeit die Vorstellungen der Beteiligten beim Abschluß des Gesellschaftsvertrages in ihren Grundlagen verändert worden sind³³, was gerade bei einem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Ausschluß eines Gesellschafters vom Gewinn (und Verlust) der Gesellschaft maßgeblich werden kann. Darüber hinaus kann eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des Treuegedankens aber auch geboten sein, wenn eine solche Unbilligkeit schon in dem Zeitpunkt vorgelegen hat, in welchem die fragliche gesellschaftsvertragliche Regelung getroffen worden ist³⁴. In derartigen Fällen bildet die gegenseitige Treuepflicht der Gesellschafter für die Frage der Unzulässigkeit einzelner gesellschaftsvertraglicher Regelungen einen genaueren Maßstab als § 138 BGB mit seinem viel größeren Raster³⁵. Auch insoweit läßt sich mit dem Rechtsgedanken der gesellschaftlichen Treuepflicht aber nur mißbräuchlichen Ausnutzungen gesellschaftlicher Rechtspositionen zu Lasten einzelner Gesellschafter leichter begegnen als in Fällen, in welchen eine solche Rücksichtnahme nicht im gleichen Maß, Inhalt und Umfang der Gesellschafterrechte bestimmt, wie etwa bei Kapitalgesellschaften³⁶.

Insofern ist aber wieder nur der Problemkreis angesprochen, wann im Einzelfall einer gesellschaftsvertraglichen Regelung Schranken gesetzt

32 Vgl. A. Hueck, Treuegedanke, S. 73.

33 Vgl. etwa R. Fischer, HGB-Großkomm., § 105 Anm. 31c; a.A. noch A. Hueck, Treuegedanke, S. 89, bereits wie hier A. Hueck, OHG, S. 173 (§ 11 III 3).

34 R. Fischer in FS Barz, S. 46 f.

35 R. Fischer in FS Barz, S. 47.

36 R. Fischer in FS Barz, S. 36.

sind; d.h. aus der gesellschaftlichen Treuepflicht kann allenfalls hergeleitet werden, "wie" der Gewinnausschluß (noch) ausgestaltet sein kann. Für die Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit des Gewinnausschlusses, "ob" also ein Gesellschafter von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen werden darf, ist aus der gesellschaftlichen Treuepflicht hingegen nichts Negatives herzuleiten; dem steht, wie erwähnt, schon der Satz *volenti non fit iniuria* entgegen.

IV. Ergebnis

Unter institutionellen und typologischen Gesichtspunkten ist der Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinnverteilung zulässig: Der gesellschaftsrechtliche Typenzwang kennt nur einen *numerus clausus* bezüglich der äußeren Einkleidung der verschiedenen Gesellschaftsarten, nicht aber hinsichtlich der Typusmerkmale des einzelnen Typus. Die gesetzliche Fixierung der zulässigen Gesellschaftsarten enthält somit zugleich die an diese zu stellenden zwingenden Minimalanforderungen.

Durch den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG werden auch keine Grenzen der Gestaltungsfreiheit überschritten, wie sie im Gleichbehandlungsgrundsatz zum Ausdruck kommen. Auch die gesellschaftliche Treuepflicht steht dem Gewinnausschluß nicht entgegen. Beides kann in erster Linie damit begründet werden, daß sich alle Beteiligten über die Ungleichbehandlung ausdrücklich geeinigt haben: *Volenti non fit iniuria*.

§ 6 Gewinnausschluß, Freistellung von der Einlageverpflichtung und Ausschluß von der Geschäftsführung

Ist der Ausschluß einer Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG entsprechend den bisherigen Überlegungen als zulässig anzusehen, so wirft eher eine andere Vertragsgestaltung, die im Zusammenhang mit dem Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinnbeteili-

gung manchmal gewählt wird, Probleme auf.

Zum Teil fällt der Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinn- und Verlustverteilung nämlich damit zusammen, daß er auch von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage freigestellt wird¹. Solange ein solcher Gesellschafter dann den gemeinsamen Zweck der Gesellschaft auf andere Weise fördert, z.B. durch die Übernahme der Geschäftsführung, können gegen die Freistellung von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage kaum Bedenken erhoben werden.

Soll der Gesellschafter aber gleichzeitig auch noch von der Geschäftsführung ausgeschlossen werden - wie dies aus steuerlichen Gründen^{1a} gerade bei einer Komplementär-GmbH von Interesse sein mag - so drängt sich die Frage auf, ob dieser Gesellschafter überhaupt noch etwas zur Förderung des Gesellschaftszwecks beiträgt. An sich ist gegen den Ausschluß eines persönlich haftenden Gesellschafters von der Geschäftsführung² nichts einzuwenden; bei einer Kommanditgesellschaft kann die Geschäftsführung sogar Kommanditisten übertragen werden, weil § 164 HGB kein zwingendes Recht ist (§ 163 HGB). Da es aber nicht angeht, daß ein Gesellschafter von aller Beitragspflicht befreit wird³ - er muß sich ja nach §§ 161, 105 HGB, § 705 BGB verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zu fördern - wäre die Kumulation der Freistellung von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage und des Ausschlusses von der Geschäftsführung nicht möglich, wenn der Betreffende nicht noch auf andere Weise die Erreichung des gemeinsamen Zwecks fördern könnte. Neben der Geschäftsführung gibt es aber noch alle mög-

1 Daß ein Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage freigestellt werden kann, steht außer Zweifel; vgl. U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ..., S. 293 m.w.N.; vgl. auch Sudhoff, DB 1975, 995.

1a Vgl. dazu unten § 11.

2 Die Vertretungsmacht des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft ist hingegen nicht abdingbar.

3 Vgl. etwa Staudinger/Keßler, BGB, § 796 Rdn. 3; hiervor zu unterscheiden ist aber der Fall, in welchem dem Gesellschafter die Beiträge vorher von dritter Seite geschenkt werden; ein solcher Fall wird von Flume besprochen in DB 1973, 786 ff. Dort sind die Gesellschafter zur Beitragsleistung verpflichtet, nur werden ihnen die Mittel hierzu geschenkt.

lichen Dienste (Verwaltungstätigkeit, Einbringung von Know-how für die Geschäftsführung etc.), die zum Gesellschaftszweck beitragen können. Hat der Betreffende bei einer Kommanditgesellschaft die Stellung des Komplementärs, so leistet er schon aufgrund dieser Stellung immer einen Beitrag, die Übernahme der persönlichen Haftung für die Gesellschaftsschulden. Daß dies ein hinreichender Beitrag sein kann, ist anerkannt⁴.

Hierzu wird nun die Auffassung vertreten, daß dies nur dann ein Beitrag sei - eine Förderung des Gesellschaftszweckes -, wenn der Kredit des Gesellschafters für die Gesellschaft etwas wert sei⁵. Sei bei einer GmbH & Co. KG das Kapital der GmbH im Vergleich zum Kapital und zum Geschäftsvolumen der GmbH & Co. KG sehr gering, betrage beispielsweise das Stammkapital der GmbH DM 50.000,--⁶, während die Bilanzsumme der Kommanditgesellschaft sich auf 2,5 Millionen⁶ oder mehr belaufe, dann könne man schwerlich sagen, die GmbH fördere dadurch den Gesellschaftszweck der GmbH & Co. KG in einer sinnvollen Weise, daß sie mit ihrem Stammkapital, von dem nicht einmal sicher sei, daß es im kritischen Fall noch vorhanden sei, die Mithaftung für die Gesellschaftsschulden übernehme⁷.

Diese Meinung ist aber abzulehnen: Im Gesellschaftsrecht wird an keiner Stelle verlangt, daß die Gesellschafter den Gesellschaftszweck "in einer relevanten Weise"⁸ zu fördern hätten. Würde man hierauf allgemein abzustellen haben, so würde dies zu großer Rechtsunsicherheit führen, da man dann oft nicht wüßte, ob der Betreffende den Gesellschaftszweck auch wirklich in einer relevanten Weise fördert, so, wenn etwa einzubringendes Know-how veraltet, bevor die Gesellschaft richtig zu arbeiten beginnt oder wenn sich der Beitrag Geschäftsführung alsbald als untauglich erweist.

4 Vgl. etwa Baumbach/Duden/Hopt, HGB, § 105 Anm. 2D; A. Hueck, OHG, S. 5; U. Huber, a.a.O., S. 294 f.

5 U. Huber, a.a.O., S. 295.

6 U. Huber geht in seinem vor der Novellierung des GmbH-Gesetzes gebildeten Fall von DM 20.000,-- bzw. einer Million aus.

7 U. Huber, a.a.O., S. 295.

8 So aber U. Huber, a.a.O., S. 295.

Selbst wenn sich aus Sinn und Zweck der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen Anhaltspunkte dafür ergeben sollten, daß jeder Gesellschafter den Gesellschaftszweck in einer relevanten Weise zu fördern habe, so müßte die Haftung einer GmbH als ausreichend relevante Förderung akzeptiert werden; denn einmal ist zu bedenken, daß der Gesetzgeber allgemein nur den gesetzlichen Mindestbeitrag des Stammkapitals einer GmbH als Haftungspotential für die Beteiligung der GmbH am Wirtschaftsleben voraussetzt. Zum anderen wird man einer natürlichen Person, wenn sich ihr Beitrag auf die Haftung mit ihrem Vermögen beschränkt und der Wert desselben hinter dem Betrag des Mindeststammkapitals zurückbleibt, die Komplementärstellung in einer KG auch nicht verwehren.

Stellt man aber auch sonst nicht darauf ab, ob durch einen Beitrag der Gesellschaftszweck in einer relevanten Weise gefördert wird, so ist nicht einzusehen, warum dies beim Beitrag "Übernahme der persönlichen Haftung für die Gesellschaftsschulden" so sein sollte. Zu Recht wird daher auch gesagt, daß die nach § 128 HGB zwangsläufig eintretende Übernahme der persönlichen Haftung in jedem Fall ein ausreichender Beitrag sei, und eine beitragslose OHG daher gar nicht vorstellbar sei⁹.

Die Gesellschafterstellung einer Komplementär-GmbH braucht also nicht angezweifelt zu werden, selbst wenn die GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag von der Gewinn- und Verlustverteilung und von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein sollte und auch keine Einlage zu leisten hat.

9 A. Hueck, OHG, S. 5.

Unter dem Gesichtspunkt des UStG mag es allerdings sein, daß die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft sowie deren Vertretung durch eine GmbH keine allein unternehmerische Tätigkeit darstellt, weil diese Tätigkeit primär auf dem Gesellschafts- und nicht auf einem Austauschverhältnis beruht, vgl. insoweit BFH, BStBl. II 1980, 622 ff. und BMF-Schreiben vom 14.11.1980, BStBl. I 1980, 781.

§ 7 Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse

Die bisherigen Ergebnisse lassen sich im wesentlichen wie folgt zusammenfassen:

- (1) Die Gesellschafter einer Personengesellschaft müssen nicht (alle) an Gewinn oder Verlust bzw. anderweitigen Gesellschaftsergebnissen beteiligt sein. Dies gilt nicht nur für die BGB-Gesellschaft, sondern auch hinsichtlich der Handelsgesellschaften und damit auch für die GmbH & Co. KG.
- (2) Bei Handelsgesellschaften muß zwar der Betrieb eines Handelsgewerbes zum notwendigen Inhalt des gemeinsamen Zwecks gehören, was aber allenfalls bedeuten mag, daß eine Gewinnerzielung zugunsten der Gesellschaft erstrebt werden muß. Nach einer neueren und überzeugenden Auffassung kann aus dem Begriff Handelsgewerbe aber nicht einmal zwingend auf das Erfordernis einer Gewinnerzielungsabsicht (zugunsten der Gesellschaft) geschlossen werden.
- (3) In der Regel sind die gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen zur Gewinnverteilung nicht Bestandteil des gemeinsamen Zwecks der Gesellschaft, sondern sie bilden meist sonstigen Inhalt des Gesellschaftsvertrages, weil ersterem im Normalfall die unterschiedlichen, meist egoistischen Interessen der Gesellschafter entgegenstehen. Deswegen kann aus der Tatsache, daß ein Beteiligter von der Gewinn- oder Ergebnisbeteiligung ausgeschlossen ist, nicht hergeleitet werden, daß der Betreffende den gemeinsamen Gesellschaftszweck nicht verfolge. Bei Gesellschaften, die (auch) altruistischen Zielen dienen sollen, kann die Regelung der Ergebniszuteilung hingegen vom gemeinsamen Zweck mit umfaßt sein, was aber dem Ausschluß (eines) der Beteiligten von der Gewinnverteilung und der dementsprechend erhöhten Zuwendung an einen Dritten bzw. an einen oder mehrere andere Gesellschafter gleichfalls nicht entgegensteht; letzteres kann vielmehr gerade bezweckt sein, wobei es ebenso unschädlich ist, wenn auch eine Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung ausgeschlossen ist.

(4) Aus dem gesetzlichen Erfordernis in § 705 BGB, daß die Gesellschafter die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise, insbesondere durch Leistung der vereinbarten Beiträge zu fördern haben, kann auch nicht hergeleitet werden, daß eine Gewinn- oder sonstige Beteiligung am Gesellschaftsergebnis bzw. ein materielles oder ideelles Interesse hieran ein Essentiale der Gesellschaft ist. Eventuelle materielle oder ideelle Interessen der Gesellschafter an der gemeinsamen Zweckverfolgung sind nichts anderes als die Motive der Gesellschafter.

(5) Materielle oder ideelle Interessen der Gesellschafter an der gemeinsamen Zweckverfolgung sind auch für die Abgrenzung eines Gesellschaftsvertrages von anderen Rechtsverhältnissen, z.B. einer Schenkung, jedenfalls nicht alleine maßgeblich und deshalb nicht unverzichtbar, weil sich auch bei anderen Rechtsverhältnissen ein zumindest ideelles Interesse der Beteiligten an der Vornahme des Rechtsgeschäfts wird finden lassen. Letztlich sind also objektive Kriterien dafür ausschlaggebend, ob ein Gesellschaftsvertrag oder ein anderes Rechtsverhältnis vorliegt.

(6) Auch aus den Lehren von den Institutionen und Typen kann zum Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG nichts Negatives hergeleitet werden; die Typen des Gesellschaftsrechts sind vielmehr instrumental zu verstehen und können in den Grenzen des zwingenden Rechts voll in den Dienst des Wirtschaftslebens gestellt werden.

(7) Aus sonstigen Rechtsinstituten wie der gesellschaftlicher Treuepflicht und dem Gleichbehandlungsgrundsatz lassen sich keine generellen Einschränkungen der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses herleiten; dies ergibt sich in erster Line aus der Vertragsfreiheit: *volenti non fit iniuria*. Aufgrund dieser Rechtsgrundsätze kann es sich - genau wie bei § 139 BGB - lediglich für den Einzelfall einmal ergeben, daß die besondere Art und Weise des Gewinnausschlusses nicht in Ordnung ist. So darf der Gewinnausschluß eines Gesellschafters nicht

aufgrund eines Beschlusses zustande gekommen sein, welcher auf einem Mehrheitsmißbrauch beruhen würde. Dies würde sowohl gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz als auch gegen die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht verstoßen.

Im Normalfall aber ist der Ausschluß der Komplementär-GmbH vom Gewinn der GmbH & Co. KG grundsätzlich zulässig. Dies gilt insbesondere dann, wenn die GmbH von Gewinn und Verlust ausgeschlossen wird, wie dies bei einem Gewinnausschluß in der Praxis die Regel ist.

(8) Die Gesellschafterstellung einer Komplementär-GmbH ist nicht anzuzweifeln, selbst wenn die GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag von der Gewinn- und Verlustverteilung und von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein sollte und auch keine Einlage zu leisten hat. Bei einer derartigen Gesellschaftsvertragsgestaltung ist die Übernahme der persönlichen Haftung durch die GmbH aufgrund ihrer Komplementärstellung ein ausreichender Beitrag für die gemeinsame Zweckverfolgung im Sinn der §§ 705 BGB, 161 HGB.

2. KAPITEL: ZULÄSSIGKEIT DES GEWINNAUSSCHLUSSES NACH DEM GmbHG

Auf die GmbH & Co. KG sind zwar primär die §§ 105-177 HGB und die §§ 705-740 BGB anzuwenden, weil die GmbH & Co. KG als solche Personengesellschaft, eben KG ist. Da bei ihr aber eine GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist, sind auch die Vorschriften des GmbHG zu beachten, soweit die persönlich haftende Gesellschafterin der KG irgendwie tangiert wird. Die Frage, ob der Gewinnausschluß einer Komplementär-GmbH zulässig ist, ist folglich auch anhand des GmbHG zu untersuchen.

Zwar ist heute allgemein anerkannt, daß eine GmbH Gesellschafterin einer Personengesellschaft sein kann; insbesondere ist die Gründung einer GmbH mit dem Ziel, daß dieselbe die Stellung einer persönlich haftenden Gesellschafterin einer KG übernehmen soll, erlaubter Zweck im Sinn von § 1 GmbHG¹. Hingegen könnte das Verbot der Rückzahlung des Stammkapitals der Zulässigkeit des Ausschlusses der GmbH vom Gewinn der KG entgegenstehen.

§ 8 Kapitalerhaltungsgrundsatz und Gewinnausschluß

I. Problemstellung

Nach § 30 Abs. 1 GmbHG darf das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft nicht an die Gesellschafter aus-

1 Vgl. statt vieler: Ulmer in Hachenburg, GmbHG, § 1 Rdn. 1; Der Gesellschaftszweck einer Komplementär-GmbH wird demgemäß entsprechend § 1 und § 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG etwa wie folgt festgelegt: Gegenstand des Unternehmens ist die Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter an der Fa. X KG mit dem Sitz in A, sowie die Übernahme der Geschäftsführung (einschl. der handelsrechtl. Vertretung) vorerwähnter Firma ... (... sowie die Ausführung von Dienstleistungen aller Art ...); vgl. Ulmer in Hachenburg, GmbHG, § 1 Rdn. 22.
Kritisch zur "hybriden Figur der GmbH & Co. KG" äußert sich Kübler, NJW 1984, 1857, 1860.

gezahlt werden. § 30 GmbHG kann dem Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung somit nur entgegenstehen, soweit man im Gewinnausschluß eine Auszahlung von zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichem Vermögen der Gesellschaft sehen kann.

Da mit der Vereinbarung des Gewinnausschlusses keine unmittelbare Auszahlung an die GmbH-Gesellschafter verbunden ist, stellt sich damit zunächst die Frage, ob § 30 GmbHG bei einer GmbH & Co. KG auch Auszahlungen seitens der KG entgegenstehen kann. Gegebenenfalls ist weiter zu untersuchen, ob und inwieweit die Vereinbarung des Gewinnausschlusses überhaupt eine wie auch immer geartete Auszahlung an die Gesellschafter darstellen könnte.

Ein Verstoß gegen § 30 GmbHG liegt aber erst dann vor, wenn durch eine solche Auszahlung an die Gesellschafter das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH angegriffen wird. Insofern stellt sich schließlich auch das Problem, wie das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen zu ermitteln ist.

II. Gewinnausschluß und § 30 GmbHG

Wie bereits erwähnt, ist mit der Vereinbarung eines Gewinnausschlusses keine unmittelbare Auszahlung an die Gesellschafter der GmbH verbunden. Da sich aber der Anteil der in der Regel mit den GmbH-Gesellschaftern identischen Kommanditisten am Gewinn der GmbH & Co. KG aufgrund des Ausschlusses der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung erhöht, könnte eine mittelbare Auszahlung durch die Kommanditgesellschaft vorliegen, weshalb zunächst festzustellen ist, ob § 30 GmbHG überhaupt Auszahlungen seitens der GmbH & Co. KG entgegenstehen kann.

1. § 30 GmbHG bei einer GmbH & Co. KG

Zumindest im Ergebnis besteht heute Einigkeit darüber, daß § 30 GmbHG

bei einer GmbH & Co. KG auch für Auszahlungen seitens der KG gilt², soweit andernfalls das von § 30 GmbHG geschützte Stammkapital verkürzt würde. Die Überlegungen zur Erstreckung des Verbots der Stammkapitalauszahlung auf Auszahlungen seitens der GmbH & Co. KG gehen zurück auf Forderungen in der Literatur, daß die Verwendung der Rechtsfigur der GmbH & Co. KG nicht dazu führen dürfe, daß die Schutzvorschriften des GmbHG und des Personenhandelsrechts durch eine Kombination beider Gesellschaftsformen umgangen werden können³.

Weil bei einer GmbH & Co. KG das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH nicht nur vor Auszahlungen an die Gesellschafter seitens der GmbH zu schützen sei, sondern wegen deren Komplementärstellung auch vor solchen seitens der GmbH & Co. KG, wirft G. Kuhn⁴ die Frage auf, ob § 30 GmbHG auch dann analog anzuwenden ist, wenn in die GmbH & Co. KG eingebrachtes GmbH-Vermögen zu Leistungen an die GmbH-Gesellschafter verwendet wird, oder wenn die GmbH & Co. KG Verpflichtungen zugunsten der GmbH-Gesellschafter eingeht, für welche letztlich die GmbH aufkommen müsse, und auf diese Weise das zur Deckung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH angegriffen werde. Über eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gelangt G. Kuhn zu dem Ergebnis, daß derartige Leistungen vom Verbot des § 30 GmbHG mit umfaßt seien⁵.

Winkler⁶ kommt dagegen zu dem Ergebnis, daß es einer analogen Anwendung des § 30 GmbHG nicht bedürfe, vielmehr wegen der - gesamthänderischen, § 719 BGB - Beteiligung der GmbH an der Kommanditgesellschaft der § 30 GmbHG unmittelbar Anwendung finden könne. Hierbei komme § 30 GmbHG nicht auf die Kommanditgesellschaft als solche zur Anwendung, sondern

2 Vgl. etwa BGHZ 60, 324 ff. = NJW 1973, 1038 ff.; BGHZ 67, 171 ff. = NJW 1977, 104 ff.; BGHZ 69, 274 ff.; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 4; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ..., S. 267; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 59 ff.; Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 32 f. m.w.N.

3 So etwa R. Fischer in Anm. zu BGH LM Nr. 5 zu § 172 HGB.

4 G. Kuhn in FS Heusinger, S. 203 ff., 214.

5 A.a.O., S. 215.

6 Winkler, NJW 1969, 1009, 1010 f.

nur - und zwar unmittelbar - auf die GmbH, über deren gesamthänderische Beteiligung er auf die Kommanditgesellschaft einwirke.

Diese Gedanken wurden vom BGH⁷ übernommen, wobei der BGH verdeutlicht hat, daß eine Zahlung einer GmbH & Co. KG an einen ihrer Gesellschafter, der zugleich Gesellschafter der GmbH ist, auch insoweit zur Aufzehrung des Stammkapitals der GmbH führen kann, als die GmbH zum Ausgleich der Passivposten, die sich aus ihrer Haftung für die Verbindlichkeiten der KG ergeben, infolge der Aushöhlung des Vermögens der KG keinen gegenüber dieser mehr realisierbaren Freistellungsanspruch aktivieren kann und das Vermögen der GmbH aus diesem Grund unter die Ziffer des Stammkapitals herabgedrückt wird. Es liegt danach auch dann ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vor, wenn bei einer GmbH & Co. KG durch eine Auszahlung an einen Kommanditisten, der zugleich Gesellschafter der GmbH ist, das Vermögen der GmbH mittelbar unter den Nennwert des Stammkapitals herabsinkt, selbst wenn die Zahlung aus dem Vermögen der KG erbracht wird.

Der BGH hat damit die wirtschaftliche Betrachtungsweise Kuhns bzw. dessen Auffassung von der GmbH & Co. KG als Einheit praktisch durch einen Blick auf die §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 1, 128 HGB und die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buch- und Geschäftsführung ersetzt.

Neben den §§ 130 a, 130 b und 177 a HGB, die durch das 1. WiKG vom 29.7.1976 (BGBl. I S. 2034) in das Handelsgesetzbuch eingefügt wurden, und die Änderungen, die die GmbH-Novelle vom 4.7.1980 (BGBl. I S. 836) für das Handelsgesetzbuch brachte, ist dieses Urteil des BGH vom 29.3.1973 wohl wichtigste Grundlage dafür, daß man heute davon ausgehen kann, daß der Gläubigerschutz bei einer GmbH & Co. KG dem bei einer GmbH kaum nachsteht.

Inzwischen hat der BGH den von ihm in seinem Urteil vom 29.3.1973 aufgezeigten Gedankengang mehrmals bestätigt bzw. erweitert. So hat er in einer Entscheidung vom 27.9.1976⁸ § 30 GmbHG auch für den Fall der Rückzahlung eines kapitaleretzenden Darlehens bei einer GmbH & Co. KG angewendet, was er vorher bereits in BGHZ 31, 258 ff. bezüglich einer

7 BGHZ 60, 324 ff. = NJW 1973, 1038 ff.

8 BGHZ 67, 171 ff. = NJW 1977, 104 ff.

GmbH ausgesprochen hatte. Die Entscheidung vom 27.9.1976 stellt damit eine Synthese aus BGHZ 31, 258 ff. und dem Urteil vom 29.3.1973 dar⁹. In BGHZ 69, 274 ff.¹⁰ wendet der BGH den in seinem Urteil vom 29.3.1973 erarbeiteten Grundsatz auf die Rückzahlung der Pflichteinlagen des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an, soweit hierdurch mittelbar das zur Erhaltung des Stammkapitals der GmbH erforderliche Vermögen beeinträchtigt wird.

Diese Rechtsprechung des BGH kann mittlerweile als gefestigt angesehen werden¹¹ und fand insoweit auch allgemeine Anerkennung¹². Hierbei ist zu beachten, daß der BGH bisher § 30 GmbHG stets nur hinsichtlich Zahlungen an Kommanditisten angewendet hat, die zugleich Gesellschafter der GmbH sind¹³. Von Bedeutung ist außerdem, daß § 30 GmbHG zwar nicht mehr unmittelbar eingreifen kann, wenn das Stammkapital der GmbH aufgezehrt und diese bereits überschuldet ist, daß aber auch derartige Fälle im Wege einer entsprechenden Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG zufriedenstellend gelöst werden können, wobei jedoch nur der entnehmende Gesellschafter nach Gesellschaftsrecht und die übrigen Partner nur unter den Voraussetzungen der §§ 826 BGB, 30 ff. KO haften^{13a}.

9 K. Schmidt, NJW 1977, 107.

10 Vgl. auch BGH, NJW 1980, 589 ff. (592) u. BGHZ 76, 326 ff. = NJW 1980, 1524 ff.

11 Am Erfordernis des § 30 GmbHG mißt seit BGHZ 60, 324 ff. auch die Literatur die Frage, inwieweit die Bildung einer Einheitsgesellschaft - darunter ist eine GmbH & Co. KG zu verstehen, die im Besitz sämtlicher Anteile ihrer Komplementär-GmbH ist - zulässig ist; vgl. etwa Eltermann, GmbH-Rdsch. 1973, 207 ff.; Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 145 ff.; vgl. auch bereits Winkler, NJW 1969, 1012; zur Einheitsgesellschaft vgl. auch noch unten § 9.

12 Vgl. etwa Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 257 ff.; K. Schmidt, DB 1973, 2227 ff.; Schilling in FS Barz, S. 78; Immenga, ZGR 1975, 487 ff.; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 60; Ulmer in Hachenburg, GmbHG, Anh. § 30 Rdn. 98 f.; Eder in Handbuch der GmbH, Bd. I, S. I 314/7 (Rdn. 695.15) und Tillmann in Handbuch der GmbH Bd. II, S. III 407 (Rdn. 963).

13 Vgl. BGHZ 60, 324 ff.; BGHZ 67, 171 ff.; BGHZ 69, 274 ff.; BGHZ 76, 326 ff.

13a BGHZ 60, 324 ff. = NJW 1973, 1036, 1038; vgl. auch Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 15 m.w.N.

Es fragt sich daher, welche Bedeutung der Gewinnausschluß für die Erhaltung des Stammkapitals hat und inwieweit eine mögliche Schmälerung des Stammkapitals der GmbH einen Verstoß gegen die von Literatur und Rechtsprechung anerkannten Grundsätze der Kapitalerhaltung bei der Komplementär-GmbH darstellen könnte. Es ist somit weiter zu prüfen, ob und unter welchen Voraussetzungen der Gewinnausschluß unmittelbare oder mittelbare Bedeutung für das Vorliegen einer Auszahlung im Sinne des § 30 GmbHG haben kann. Hierbei kommt es maßgeblich darauf an, welche Bedeutung dem Begriff Auszahlung im Sinne dieser Regelung zukommt.

2. Der Begriff Auszahlung im Sinn des § 30 GmbHG

Unter Auszahlung ist nach Sinn und Zweck des § 30 GmbHG jede auch nur mittelbare Zuwendung an die Gesellschafter zu verstehen, durch welche dem Gesellschaftsvermögen Gegenstände oder Werte ohne gleichwertige Gegenleistung entzogen werden¹⁴. Nicht erforderlich ist demnach, daß seitens der GmbH oder der GmbH & Co. KG etwa Bargeld o.ä. an die Gesellschafter ausbezahlt wird. Insbesondere ist anerkannt, daß § 30 Abs. 1 GmbHG auch bei Austauschgeschäften greifen kann, wenn das Geschäft zu Lasten der GmbH nicht ausgeglichen ist (Gesellschaftergeschäfte)¹⁵. In diesem Sinn kann auch der Abschluß des Gesellschaftsvertrages zwischen der GmbH und den Kommanditisten der GmbH & Co. KG grundsätzlich ein Gesellschaftergeschäft sein¹⁶. Der den Gewinnausschluß enthaltende Abschluß des Gesellschaftsvertrages bzw. eine auf den Gewinnausschluß abzielende Änderung eines Gesellschaftsvertrages ist somit daraufhin zu untersuchen, ob nicht eine Leistung an die Gesellschafter in dieser Eigenschaft vorliegt und damit der mitglied-

14 Vgl. etwa Lutter, Kapital, Sicherung der Kapitalaufbringung ..., S. 332; Winkler, NJW 1969, 1012; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften, S. 266 f.; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 35 m.w.N.; G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 12 ff. m.w.N.; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.2.1 m.w.N.

15 Vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 37; Geßler in FS R. Fischer, S. 131, 135 f.; Flume, ZHR 144 (1980), S. 18, 19 ff.; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.2.1; Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 17 f. m.w.N.; Fischer/Lutter, GmbHG, § 30 Rdn. 5 m.w.N.; Rowedder in Rowedder, GmbHG, § 30 Rdn. 10 u. 13.

16 Vgl. hierzu auch Flume, Juristische Pers., S. 288 f.

schaftliche Bereich berührt wird¹⁷. Andererseits verstoßen Zahlungen an die Gesellschafter, welche ihre Grundlage in Individualverträgen haben, die mit Gesellschaftern wie mit Dritten geschlossen werden (Drittgeschäfte), jedenfalls solange nicht gegen § 30 GmbHG, als für sie gleichwertige Gegenleistungen erbracht werden^{17a}. Zur Abgrenzung zwischen echten Drittgeschäften und Leistungen auf mitgliedschaftlicher Ebene kann im Grundsatz auf das im Steuerrecht entwickelte Institut der verdeckten Gewinnausschüttung zurückgegriffen werden¹⁸.

Von daher stellt sich die Frage, ob nicht bereits der in der Vereinbarung des Gewinnausschlusses liegende Verzicht auf möglichen Gewinn zugunsten der mit den GmbH-Gesellschaftern identischen Kommanditisten den Auszahlungstatbestand erfüllt; denn nach der steuerrechtlichen Rechtsprechung läge insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung nahe. Eine GmbH, deren Gesellschafter nicht zugleich die Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, würde sich nämlich i.d.R. nicht ohne weiteres auf den Gewinnausschluß einlassen. Aus § 30 GmbHG kann aber nicht hergeleitet werden, daß die GmbH bei Geschäften mit Gesellschaftern stets einen angemessenen oder marktüblichen Gewinn zu erzielen hat¹⁹; insoweit können die Ergebnisse der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht auf die Abgrenzungsfragen bei § 30 GmbHG übertragen werden²⁰.

Auch genügt es nicht, daß das Vermögen der GmbH eher gefährdet erscheint, weil die GmbH keine über den Betrag des Stammkapitals hin-

17 Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 37; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 17

17a Vgl. Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 17 m.w.N.; G. Hueck, a.a.O., Rdn. 14 m.w.N.

18 Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 38 m.w.N.; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 18.

19 Vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 37; insbesondere bei Gemeinschaftsunternehmen ist es häufig anzutreffen, daß die Abrechnung auf der Basis der Kostendeckung erfolgt, womit die Erhaltung des Stammkapitals gewährleistet sein kann (Goerdeler/Müller a.a.O.).

20 Auf die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Gewinnausschluß braucht deswegen an dieser Stelle nicht näher eingegangen zu werden (vgl. hierzu unten § 11 II 5).

ausgehenden Rücklagen bilden kann. Dies ist nicht anders zu beurteilen als der Fall, daß die Gewinne der GmbH immer voll ausgeschüttet werden; denn die Erhaltung von Gesellschaftsvermögen, das über den Stammkapitalbetrag hinaus erwirtschaftet wurde oder sonstwie vorhanden ist, ist gesetzlich nicht gesichert. Derartige Werte können von den Gesellschaftern grundsätzlich nach freiem Ermessen verwendet und insbesondere als Gewinn ausgeschüttet werden²¹. Ebenso läßt sich über § 30 GmbHG nicht verhindern, daß Rücklagen, mögen sie auch angesichts eines zu niedrigen Stammkapitals einen noch so dringenden zusätzlichen Kapitalbedarf decken, an die Gesellschafter verteilt werden²². Das Problem einer Unterkapitalisierung braucht sich für eine vom Gewinn ausgeschlossene Komplementär-GmbH zudem nicht einmal zu stellen, wenn der GmbH & Co. KG von den GmbH-Gesellschaftern in ihrer Kommanditisteneigenschaft hinreichend Mittel zur Verfügung gestellt werden. Der Problemkreis der Unterkapitalisierung ist also unabhängig vom Vorhandensein eines Gewinnausschlusses zu sehen²³ und kann deshalb in diesem Zusammenhang dahinstehen.

Selbst eine Vertragsbestimmung, die etwa festlegt, daß ein Gesellschafter die gesamte Produktion einer GmbH zum Herstellungspreis abnimmt, braucht noch keine Auszahlung i.S. von § 30 GmbHG darzustellen, zumal eine solche Abnahmegarantie für die Gesellschaft die Sicherheit eines Dauerabsatzes ihrer Produktion bieten kann²⁴.

Darüber hinaus liegt ein Verstoß gegen § 30 GmbHG immer nur dann vor, wenn durch ein unausgeglichenes Geschäft zwischen einem Gesellschafter und der GmbH das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH angegriffen wird; auch insoweit gehen die Ergebnis-

21 So BGH, NJW 1980, 1524, 1525 = BB 1980, 797, 798.

22 BGH a.a.O.

23 Zum Problemkreis der Unterkapitalisierung vgl. etwa BGH, DB 1980, 297 f. u. BGH, NJW 1980, 1524 f. und Ulmer in FS Duden, S. 661 ff. Seit Inkrafttreten der GmbH-Novelle vom 4.7.1980 zum 1.1.1981 vgl. zur Unterkapitalisierung auch die §§ 32a, 32b GmbHG und § 172a HGB.

24 Vgl. Goerdele/Müller, a.a.O., Rdn. 37 u. 52; siehe auch Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 21.

se der Rechtsprechung der Finanzgerichte zur verdeckten Gewinnausschüttung über das hinaus, was im Rahmen des § 30 GmbHG maßgeblich ist.

3. Die im Zusammenhang mit dem Gewinnausschluß denkbaren Konstellationen

Ob § 30 GmbHG durch den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG verletzt wird, kann nach alledem nur im Wege einer Gesamtbeurteilung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalles entschieden werden. Im folgenden sei aber versucht, die im Zusammenhang mit dem Gewinnausschluß denkbaren Konstellationen zusammenzustellen und aufzuzeigen, ob und inwieweit der Gewinnausschluß jeweils gegen § 30 GmbHG verstoßen könnte, was dann der Fall wäre, wenn der Abschluß oder die Änderung des Gesellschaftsvertrags, die die GmbH von der Gewinnverteilung ausschließen sollen, zu Lasten der GmbH unausgeglichen sind und wenn es hierdurch zu einem Abfluß von zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichem Vermögen kommt.

a) Verzicht auf einen bereits bestehenden Gewinnanspruch

Verzichtet eine Komplementär-GmbH im Wege einer Änderung des Gesellschaftsvertrages der GmbH & Co. KG zugunsten der Kommanditisten - die zugleich GmbH-Gesellschafter sind - auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch, ohne hierfür eine adäquate Gegenleistung zu erlangen, so liegt ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vor^{24a}, wenn aufgrund dieses Verzichts das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH geschmälert wird.

Die Unausgeglichenheit der Vereinbarung sowie der in dem Verzicht liegende Auszahlungstatbestand sind hier offenkundig.

24a Vgl. Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 21.

b). Verzicht auf künftige Gewinnchancen

Schwieriger ist hingegen der Fall zu beurteilen, daß die GmbH nur auf Gewinne verzichtet, die möglicherweise in der Zukunft erzielt werden. Ständen der GmbH bisher die entsprechenden Ansprüche zu, so mag eine hierauf gerichtete Vertragsänderung zwar unausgeglichen sein, wenn der GmbH für den Verzicht auf die ihr bisher zustehende Rechtsposition keine adäquaten anderweitigen Vorteile eingeräumt werden. Allein durch einen derartigen Verzicht wird aber das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH noch nicht geschmälert²⁵; denn der Verzicht auf in der Zukunft möglicherweise entstehende Erträge mag zwar zur Folge haben, daß es der GmbH insoweit nicht mehr möglich sein wird, entsprechende Rücklagen zu bilden bzw. Gewinne auszuschütten. Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen bleibt insofern aber unberührt, weil durch den Verzicht auf möglichen Zuwachs noch keine Minderung des vorhandenen Vermögens eintritt. Letztlich ist dies die notwendige Folge davon, daß Gewinnchancen nicht bilanzierungsfähig sind und deshalb bei der Vermögensfeststellung außer Betracht zu bleiben haben^{25a}.

Wird im übrigen gleich bei der Gründung der GmbH & Co. KG ein Gewinn- und Verlustausschluß vereinbart, so wird man nach dem oben Gesagten nicht einmal in jedem Fall von einer unausgeglichene Gestaltung des Gesellschaftsvertrages sprechen können. Zur Beurteilung der Frage der Ausgeglichenheit des Vertrages müssen in diesem Fall die übrigen Einzelheiten des Gesellschaftsvertrages mit herangezogen werden, insbesondere die Regelung der Erstattung von Geschäftsführungskosten u.ä.

25 Vgl. Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 21 u. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 52.

25a Realisationsprinzip (h.M.), vgl. etwa Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung ..., § 149 Rdn. 77, § 153 Rdn. 8 f.; Mellerowicz in AktG, Großkomm., § 149 Rdn. 79, § 153 Rdn. 21 f.; Kropff in Gebler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, AktG, § 149 Rdn. 80 ff.; Rdn. 11 ff. vor § 153; § 153 Rdn. 3 ff.; Wörner, Bilanzierung im Handels- u. SteuerR. ..., S. 78 (Rdn. 223).

c) Gewinnausschluß und Nichtersatz der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten

Wird einer von der Gewinn- und Verlustverteilung ausgeschlossenen Komplementär-GmbH nämlich der für die Vertretung der GmbH & Co. KG und - soweit die GmbH die Geschäfte der GmbH & Co. KG führt - auch der für die Geschäftsführung erforderliche Aufwand nicht ersetzt, so können auch diese Kosten zu einer Schmälerung des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens der GmbH führen.

Auf die im Zusammenhang mit der Erstattung der Geschäftsführungskosten auftretenden Fragen soll jedoch an späterer Stelle gesondert eingegangen werden.

Werden der GmbH die Geschäftsführungskosten hingegen voll erstattet, so ist eine derartige Gestaltung dem in der Regel nicht gegen § 30 GmbHG verstoßenden Fall²⁶ vergleichbar, daß ein Gesellschafter die gesamte Produktion zum Herstellungspreis abnimmt.

d) Der Gewinnausschluß als Wegbereiter für Stammkapitalverkürzungen

Schließlich sind noch Fälle denkbar, in welchen nicht der Gewinnausschluß an sich zu einer Stammkapitalverkürzung führt, sondern eine Auszahlung erst angenommen werden kann, wenn noch zusätzliche Umstände hinzutreten.

Ähnlich dem Fall, daß die Gewinne der GmbH immer voll ausgeschüttet werden, hat der Gewinn- und Verlustausschluß im Regelfall nämlich zur Folge, daß die GmbH keine Rücklagen bilden kann.

Gehen in einer derartigen Situation die Geschäfte der GmbH & Co. KG so schlecht, daß die GmbH wegen ihrer Haftung für die Verbindlichkeiten der KG Rückstellungen bilden muß (und kann die GmbH infolge der Aushöhlung des Vermögens der KG auch keinen gegenüber dieser mehr realisierbaren Freistellungsanspruch aktivieren), und findet dann - obgleich das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen nicht

26 Vgl. oben 2. m.w.N.

mehr in vollem Umfang vorhanden ist - eine Auszahlung an die Gesellschafter statt, sei es auch seitens der GmbH & Co. KG, etwa weil fälschlich davon ausgegangen wird, daß die GmbH & Co. KG zwischenzeitlich wieder in die Gewinnzone geraten ist, so verstößt eine derartige Auszahlung gegen § 30 GmbHG, wie jede andere Auszahlung, durch die zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen geschmälert wird. Mit dem Gewinnausschluß unmittelbar hat dies aber nichts zu tun; genau wie im Fall, daß die Gewinne immer voll ausgeschüttet werden, ist auch hier im Gewinnausschluß an sich noch kein Verstoß gegen § 30 GmbHG zu sehen.

Allein die Tatsache, daß ein Verstoß gegen § 30 GmbHG bei einer GmbH, welche keine Rücklagen gebildet hat, wahrscheinlicher sein mag als bei einer GmbH, die zumindest in angemessenem Umfang Rücklagen gebildet hat, genügt für die Annahme eines Verstoßes gegen § 30 GmbHG nicht, da, wie erwähnt, Gesellschaftsvermögen, das über den Stammkapitalbetrag hinaus erwirtschaftet wurde oder sonstwie vorhanden ist, gesetzlich nicht gesichert ist²⁷. Die bloße Möglichkeit, daß § 30 GmbHG einmal verletzt werden könnte, kann nicht mit der Verletzung gleichgesetzt und dann generell gegen die Zulässigkeit des Gewinnausschlusses angeführt werden^{27a}.

- e) Der Gewinnausschluß bei einer GmbH mit anderweitigen Einkünften oder über den Betrag des Stammkapitals hinausgehendem Vermögen

Verfügt eine vom Gewinn ausgeschlossene Komplementär-GmbH über anderweitige Einkünfte, so hat diese Tatsache unmittelbar mit der Frage der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses gleichfalls nichts zu tun. Da das Vermögen der GmbH über den Betrag des Stammkapitals hinaus wachsen kann, ist lediglich die Wahrscheinlichkeit geringer, daß das Vermögen der GmbH bereits bei Auftreten auch nur des geringsten Verlustes unter den Betrag des Stammkapitals herabsinkt. Ähnlich ist die Situa-

27 Vgl. BGH, NJW 1980, 1524, 1525 = BB 1980, 797, 798.

27a So zur Frage der Zulässigkeit von Gewinnvorschüssen G. Hueck, ZGR 1975, 133, 147.

tion, wenn eine vom Gewinn ausgeschlossene GmbH bereits über namhaftes, über den Betrag des Stammkapitals hinausgehendes Vermögen verfügt.

In solchen Fällen könnte sich die GmbH trotz des Gewinnausschlusses u.U. sogar an den Verlusten einer GmbH & Co. KG beteiligen, ohne daß hierdurch sogleich das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen tangiert zu sein braucht. Der Abschluß eines derartigen Gesellschaftsvertrages braucht im übrigen nicht in jedem Fall unausgeglichen zu sein: Man könnte sich etwa vorstellen, daß eine GmbH bei einer vielversprechenden KG die Komplementärstellung übernimmt und eine Einlage leistet, an Zinsen oder Gewinnen aber zunächst nicht interessiert ist, sondern über Jahre hinweg auf den Zeitpunkt wartet, zu dem die finanzierte Gesellschaft ihre Pionier- und erste Wachstumsphase hinter sich hat und gute Gewinne abwirft, um dann - ähnlich einer Venture-Capital-Gesellschaft²⁸ - zu versuchen, ihren Anteil an ein anderes Unternehmen zu verkaufen.

f) Zusammenfassung

Der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG wird entweder schon bei der Gründung der GmbH & Co. KG vereinbart oder später im Wege einer Änderung des KG-Vertrages. Sowohl Abschluß als auch Änderung des KG-Vertrages sind Geschäfte, welche daraufhin zu untersuchen sind, ob sie zu Lasten der GmbH unausgeglichen sind. Bei einer Änderung des KG-Vertrages ist eine Unausgeglichenheit jedenfalls dann anzunehmen, wenn die GmbH ohne adäquate Gegenleistung auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch oder ein ihr bisher zustehendes Gewinnbeteiligungsrecht für zukünftige Gewinne verzichtet. In den sonstigen Fällen brauchen die entsprechenden Vertragsabschlüsse bzw. -änderungen hingegen nicht unbedingt unausgeglichen zu sein.

Ein Verstoß gegen § 30 GmbHG liegt aber immer nur dann vor, wenn hier-

28 Vgl. - auch zum Begriff Venture-Capital-Gesellschaft - näher manager magazin, Heft 2, 1983, 75; Capital Heft 12, 1983, 138 ff.

durch das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen zugunsten von GmbH-Gesellschaftern in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten der GmbH & Co. KG geschmälert wird^{28a}. Wann dies der Fall ist, soll nachstehend näher untersucht werden.

4. Schmälung des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens

Nach dem oben Gesagten wird § 30 GmbHG bei unausgeglichenen Gesellschaftergeschäften also nur relevant, soweit das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen tangiert wird.

Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen ist derjenige Teil des Reinvermögens der GmbH, der dem Nominalkapital der GmbH entspricht²⁹.

Deckt das Reinvermögen nicht mehr den Betrag des Stammkapitals, so spricht man von einer Unterbilanz³⁰. Umstritten ist in diesem Zusammenhang, wie bei der Errechnung dieses Reinvermögens - Aktiva minus echte Passiva³¹ - die Aktiva zu bewerten sind.

28a Vgl. hierzu Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 14.

29 Vgl. Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 13; G. Hueck in Baumbauch/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 4 f.; Fischer/Lutter, GmbHG, § 30 Rdn. 6 f.; Rowedder in Rowedder, GmbHG, § 30 Rdn. 3 f.; Vogel, GmbHG, § 30 Rdn. 2; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.1.1.; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 12.

30 Vgl. etwa Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 14; G. Hueck, a.a.O., Rdn. 7; Fischer/Lutter, a.a.O., Rdn. 6 f.; Rowedder, a.a.O., Rdn. 5; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.1.1; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 14; die Unterbilanz ist zu unterscheiden von der Überschuldung, die dann vorliegt, wenn die Aktiva, bewertet zu den Verkehrswerten - unter Auflösung aller stillen Reserven - nicht mehr die Verbindlichkeiten decken (vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O.).

31 Als echte Passiva sind hierbei sämtliche Verbindlichkeiten einschließlich der durch Rückstellungen zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten zu verstehen, vgl. etwa Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 13 f.

a) Ermittlung des Vermögens gemäß § 42 GmbHG

Nach ganz überwiegender Auffassung ist bei der Ermittlung des Vermögens auf eine dem § 42 GmbHG und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung entsprechende Bilanz abzustellen³². Die Aktiva sind nach dieser Meinung nur mit ihren fortgeführten Buchwerten anzusetzen und stille Reserven können danach nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auch in einer normalen Jahresbilanz aufgelöst werden dürfen, z.B. durch zulässige Zuschreibungen im Rahmen des Anschaffungswertprinzips³³. Die Regeln, die für die Aufstellung eines Vermögensstatus zur Feststellung der Überschuldung (§ 63 GmbHG) gelten, können hier nach keine Anwendung finden³³.

Diese Auslegung wird hauptsächlich auf ein Urteil des Reichsgerichts vom 3.10.1916³⁴ gestützt, ansonsten aber außer von Röhrkasten³⁵, H.P. Westermann^{35a} und Joost^{35b} nicht weiter begründet. Nach der Reichsgerichtsentscheidung bemißt sich "vom Standpunkt des Gesetzes aus" das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH "ausschließlich nach dem Betrage zu dem die einzelnen Vermögensgegenstände in die Bilanz ... (nach § 42 GmbHG) ... einzustellen sind."

b) Die Einwände von Sonnenhol/Stützle und die Argumentation von Röhrkasten, H.P. Westermann und Joost

Allein aus dem Gesetz läßt sich die Auffassung des Reichsgerichts allerdings nicht herleiten; § 30 GmbHG spricht nur von einem "zur Er-

32 Vgl. etwa Fischer/Lutter, a.a.O., Rdn. 8; Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 14; G. Hueck, a.a.O., Rdn. 6; Joost, GmbH-Rdsch. 1983, 287; Liebmann, GmbHG, § 30 Anm. 1; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ..., S. 266; Röhrkasten, GmbH-Rdsch. 1974, 36 f.; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.1.1; Rowedder, a.a.O., Rdn. 7 u. 9; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 13; Vogel, a.a.O., Rdn. 2.

33 Vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 14 m.w.N.

34 RGZ 88, 428 f.

35 Röhrkasten, GmbH-Rdsch. 1974, 36 f.

35a Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 13.

35b Joost, GmbH-Rdsch. 1983, 285, 287.

haltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen" und verweist insofern gerade nicht auf § 42 GmbHG.

Zu Recht werfen daher Sonnenhol/Stützle^{35c} die Frage auf, warum bei der Feststellung der Überschuldung gemäß § 63 GmbHG auf den Vermögensstatus, also die "richtigen" Werte, abzustellen ist, bei § 30 Abs. 1 GmbHG es aber auf die Buchwerte ankommen soll, obgleich aufgrund beider Bestimmungen im Interesse des Gläubigerschutzes das vorhandene Vermögen der Gesellschaft festgestellt werden muß.

Demgegenüber vermag auch die Argumentation Röhrkastens³⁶ nicht zu überzeugen:

Danach ist eine Aufstellung der Vermögensbilanz mit dem gemeinen Wert des Vermögens nicht gerechtfertigt, weil die GmbH weiterhin als wirtschaftendes Unternehmen tätig ist, weswegen die Ausschüttbarkeit von Vermögenswerten nur mit Hilfe einer Erfolgsbilanz ermittelt werden könne. Andernfalls könnten stille Reserven ausgeschüttet werden, die gegebenenfalls nicht erwirtschaftet werden und spätestens dann auch in einer Vermögensbilanz zu einer Verkürzung des Stammkapitals führen würden.

Zum einen kann sich nämlich bei einer Bewertung nach den Regeln, die für die Aufstellung des Vermögensstatus gelten, durchaus ergeben, daß noch keine Überschuldung vorliegt, daß die GmbH also ebenfalls als wirtschaftendes Unternehmen tätig bleiben kann.

Zum anderen tritt der Fall, daß die stillen Reserven nicht erwirtschaftet werden können, in aller Regel nur auf, wenn die Aktiva höher als mit dem Verkehrswert also falsch angesetzt werden.

Werden die Aktiva mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 43 Abs. 1 GmbHG) zu den richtigen Werten, also zum jeweiligen Verkehrswert angesetzt, so kann dieser Wert im Grundsatz bei jeglichem Verkauf realisiert werden.

Auch die Überlegungen von H.P. Westermann^{36a} widerlegen die Einwände

35c Sonnenhol/Stützle, DB 1979, 925 ff., 928; im Ergebnis ebenso Meister, WM 1980, 390 ff., 394.

36 Röhrkasten, GmbH-Rdsch. 1974, 36 f.

36a Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 13.

von Sonnenhol/Stützle nicht:

Er geht davon aus, daß die Unsicherheit vermieden werden müsse, die darin läge, in die Berechnungen die Imponderabilien der Reservenbildung hineinzutragen. Gerade darin unterscheide sich die für die Auszahlungsansprüche der Gesellschafter maßgebliche Bilanz grundlegend von dem im Rahmen des § 64 GmbHG aufzustellenden Überschuldungsstatus.

Dem ist schon entgegenzuhalten, daß es im Rahmen der Vermögensermittlung gemäß § 30 GmbHG nicht um die Auszahlungsansprüche der Gesellschafter geht; diese richten sich vielmehr nach § 29 GmbHG, wo auf die jährliche Bilanz verwiesen wird. Bei § 30 GmbHG handelt es sich somit nicht um Auszahlungsansprüche der Gesellschafter, sondern darum, daß das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen nicht an die Gesellschafter ausbezahlt werden darf, mit der Hauptfolge, daß Zahlungen, welche den Vorschriften des § 30 GmbHG zuwider geleistet worden sind, der Gesellschaft erstattet werden müssen, § 31 Abs. 1 GmbHG.

Aber auch das Argument mit der Unsicherheit, den Imponderabilien der Reservenbewertung vermag letztlich nicht voll zu überzeugen. Wäre das wirklich der entscheidende Punkt, so dürften konsequenterweise auch die stillen Reserven nicht berücksichtigt werden, die etwa im Rahmen des Anschaffungswertprinzips in einer normalen Jahresbilanz aufgelöst werden dürfen, aber nicht aufgelöst werden müssen, § 154 Abs. 2 letzter Satz u. § 155 Abs. 4 AktG. Die damit verbundenen Imponderabilien können unter Umständen sogar größer sein als diejenigen, die mit der sonstigen Bewertung stiller Reserven zusammenhängen.

Hat etwa ein mit einem Anschaffungswert von DM 100.000,-- in der Bilanz stehendes Grundstück einen Verkehrswert von DM 1.000.000,--, so sind die darin begründeten stillen Reserven von DM 900.000,-- in der Regel keinen großen Schwankungen unterworfen; bei im Rahmen des Anschaffungswertprinzips zulässigen Zuschreibungen^{36b} können demgegen-

36b Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 14; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung ..., § 149 Rdn. 72-75.

über ungleich größere Schwankungen auftreten, wie folgendes Beispiel zeigt^{36c}:

Anschaffungskosten eines Wertpapiers im Laufe des Jahres 1982:	200
Börsenkurs = Bilanzansatz am 31.12.1982:	150
Börsenkurs am 31.12.1983:	210
Bilanzansatz am 31.12.1983 bei maximaler Zuschreibung:	200
Börsenkurs am 20.3.1984 (Verkaufszeitpunkt)	170

Wenn nun Joost^{36d} zur vorliegenden Frage ausführt, der h.M. sei zu folgen, es gehe nicht darum, ob ein Stammkapital als Vermögenswert real vorhanden sei, sondern um die bilanzielle Deckung des in die Bilanz eingestellten Kapitals als Bilanzposten, und diese Deckung setze eine Bilanz nach § 42 GmbHG und damit die fortgeführten Buchwerte notwendig voraus, so wird damit im Kern nur die in RGZ 88, 428 f. zum Ausdruck gekommene Meinung des Reichsgerichts wiederholt, auf die bereits eingegangen wurde und wozu nachstehend noch ausführlicher Stellung bezogen werden soll.

c) Stellungnahme

Betrachtet man die §§ 29-32 GmbHG im Zusammenhang, so spricht zusätzlich gegen die h.M., daß man nach der Gesetzessystematik eher umgekehrt davon auszugehen hat, daß das Vermögen i.S.v. § 30 GmbHG nicht mit dem nach § 42 GmbHG ermittelten Vermögen identisch zu sein braucht. Denn auf den "nach der jährlichen Bilanz sich ergebenden Reingewinn" haben die Gesellschafter nach dem gesetzlichen Regelfall einen Anspruch, § 29 Abs. 1 GmbHG. § 30 GmbHG verweist hingegen nicht auf eine derartige Bilanz. Würde das Gesetz auch in § 30 GmbHG unter Vermögen das sich aus einer Bilanz nach § 42 GmbHG ergebende Vermögen verstehen, so

36c Zur Zulässigkeit von Zuschreibungen im Rahmen des Anschaffungswertprinzips vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 155 Rdn. 212 mit einem weiteren Beispiel.

36d Joost, GmbH-Rdsch. 1983, 285, 287.

hätte es den ganzen Komplex einfacher regeln können und hätte angesichts der Sorgfalt, mit der gerade die §§ 29-31 GmbHG konzipiert wurden, nicht nur in § 29 GmbHG, sondern auch in § 30 GmbHG auf die gemäß § 42 GmbHG einzuhaltenden Regeln verwiesen. Auch gäbe es dann für § 32 GmbHG, wonach die Gesellschafter in keinem Fall verpflichtet sind, Beträge zurückzuzahlen, die sie in gutem Glauben als Gewinnanteile erhalten haben, wenn die Zahlungen nicht den Vorschriften des § 30 GmbHG zuwider geleistet wurden, bei einer nach dem gesetzlichen Regelfall erfolgenden Gewinnverteilung keinen Anwendungsfall, denn jede über § 29 Abs. 1, 1. Halbsatz hinausgehende Gewinnausschüttung führt bei einer nach § 42 GmbHG aufgestellten Bilanz zu einer Unterbilanz, womit nach h.M. ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vorläge. Der Fall des § 32 GmbHG wäre somit nur bei einer Gewinnauszahlung nach § 29 Abs. 1, 2. Halbsatz denkbar, nicht aber im gesetzlichen Regelfall. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, so wäre es nahelegend gewesen, § 32 GmbHG auf § 29 Abs. 1, 2. Halbsatz zuzuschneiden. Folgt man der h.M., so hat § 32 GmbHG hingegen nur Bedeutung, wenn etwa ein Gewinnverteilungsbeschluß außerhalb des Verstoßes gegen das Kapitalerhaltungsgebot Mängel aufweist^{36e}.

Das bedeutet aber, daß das Gesetz über die Ausschüttung des sich nach der jährlichen Bilanz (§ 42 GmbHG) ergebenden Reingewinns hinaus, auf den die Gesellschafter nach dem gesetzlichen Regelfall sogar einen Anspruch haben, noch weitere (Gewinn-) Ausschüttungen zuläßt. Eine Grenze ist insoweit lediglich dadurch gesetzt, daß das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen nicht ausgezahlt werden darf.

In diese Richtung könnte im übrigen auch eine Entscheidung des Reichsgerichts vom 16.2.1938 deuten, in welcher ausgeführt wird, daß eine unzulässige Zahlung nur vorliegen würde, wenn nach deren Leistung nicht mehr so viel Reinvermögen ... übrigbliebe, als der Stammkapitalziffer ... entspräche. "Den Beweis könnten die Beklagten regelmäßig nur durch ordnungsmäßige Bilanzen, falls erforderlich unter Vor-

36e Vgl. Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., § 32 Rdn. 2.

lage ihrer Geschäftsbücher erbringen."^{36f} Denn das Reichsgericht spricht hier zum einen nur von regelmäßig und läßt zum anderen ergänzend hierzu die Vorlage der Geschäftsbücher zur Beweisführung zu. Hieraus kann man folgern, daß nach dieser Entscheidung des Reichsgerichts die nach einer Bilanz gemäß § 42 GmbHG fortgeführten Buchwerte zumindest nicht in jedem Fall dafür maßgeblich sein sollen, ob § 30 GmbHG verletzt ist oder nicht.

Der BGH hat die Streitfrage in zwei neueren Entscheidungen ausdrücklich offengelassen^{36g}. Auch die Entscheidung des BGH vom 24.3.1980^{36h} enthält keine ausdrückliche Aussage dazu, ob stille Reserven zu berücksichtigen sind oder nicht. Der BGH geht dort bei der Prüfung, ob § 30 GmbHG verletzt sein kann, zwar vom "Status" der GmbH & Co. KG aus, allerdings nicht bei der Bewertung der Aktiven einer GmbH, sondern nur in deren Vorfeld, bei der Untersuchung der Frage, ob die KG bereits überschuldet war und infolgedessen eine Beeinträchtigung des Stammkapitals der GmbH vorgelegen haben konnte.

Nach alledem ist Sonnenhol/Stützle zu folgen. Hierfür spricht auch noch, daß der Gesetzgeber im Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4.7.1980 § 30 GmbHG nicht um eine klarstellende Verweisung auf § 42 GmbHG ergänzt hat, obgleich zu diesem Zeitpunkt die vielbeachteten Einwände von Sonnenhol/Stützle bereits seit über einem Jahr veröffentlicht waren und K. Schmidt³⁶ⁱ schon 1978 auf die bei § 30 GmbHG bestehenden Zweifelsfragen - Bindung an die Jahresbilanz? Auflösung stiller Reserven? Verkehrswerte oder Buchwerte? - hingewiesen hatte.

Schließlich wurde mit diesem Gesetz auch bei anderen Streitfragen,

36f RG JW 1938, 1176 f.

36g BGH, ZIP 1981, 974, 977; BGH, ZIP 1982, 563, 566.

36h BGH, NJW 1980, 1524, 1526.

36i K. Schmidt, Die AG, 1978, 334, 340.

z.B. der Problematik der Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen eine gesetzliche Regelung vorgenommen. Solange das Gesetz nicht in § 30 GmbHG ausdrücklich auf die Bilanzierungsvorschriften verweist, ist nicht einzusehen, warum hier bei der Ermittlung des Vermögens zwar die stillen Reserven berücksichtigt werden dürfen, die durch Zuschreibungen im Rahmen des Anschaffungswertprinzips in der Jahresbilanz aufgelöst werden können, während sonstige stille Reserven außer Betracht bleiben sollen.

Schließlich wäre es auch unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes doch etwas merkwürdig, wenn § 30 Abs. 1 GmbHG einen Bilanzansatz nach § 42 GmbHG voraussetzen würde, also nach § 30 GmbHG der in aller Regel niedrigere Buchwert maßgeblich wäre, während bei der Frage, ob eine Überschuldung vorliegt, zu einem Zeitpunkt, wo die Gefährdung der Gläubigeransprüche ungleich aktueller ist, eine Bewertung zu den Verkehrswerten für ausreichend erachtet wird. Mit Vermögen ist in § 30 GmbHG also das wirkliche Vermögen und nicht das Bilanzvermögen gemeint. Somit sollten bei der Ermittlung des Vermögens i.S.v. § 30 Abs. 1 GmbHG die gleichen Regeln Anwendung finden, wie bei der Aufstellung des Vermögensstatus zur Feststellung der Überschuldung.

Ergebnis: Eine nach § 42 GmbHG aufgestellte Bilanz ist dafür maßgeblich, ob die Gesellschafter gemäß dem gesetzlichen Regelfall einen Gewinnanspruch geltend machen können. Außerdem sollte es für die Gläubiger ein Warnsignal sein, wenn sich bei der nach § 42 GmbHG aufgestellten Bilanz eine Unterbilanz ergibt.

Für § 30 GmbHG ist darauf abzustellen, ob das zum Verkehrswert bewertete Reinvermögen noch zur Abdeckung des Stammkapitals reicht oder ob bereits eine "echte Unterbilanz" vorliegt. Von einer "echten Unterbilanz" oder einer "Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG" wird im folgenden gesprochen, wenn das mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns bewertete Reinvermögen nicht mehr den Betrag des Stammkapitals deckt, wobei bei der Bewertung der Aktiva die Regeln Anwendung finden können, die auch für die Feststellung einer Überschuldung maßgeblich sind. Tritt hingegen bei einer nach § 42 GmbHG aufgestellten Bilanz eine Unterbilanz auf, so könnte man diese demgegenüber als "buchmäßige Unterbilanz" oder als "Unterbilanz i.S. des § 42 GmbHG" bezeichnen.

d) Bedeutung für den Gewinnausschluß

Nach dem oben Gesagten verstößt der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG nur dann gegen § 30 GmbHG, wenn durch den Ausschluß eine echte Unterbilanz, eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG entsteht, etwa weil die Komplementär-GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter im Wege einer Änderung des KG-Vertrages auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch verzichtet. Hierbei sind bei der Bewertung der Aktiva die Regeln anzuwenden, die auch für die Feststellung einer Überschuldung, § 63 GmbHG, gelten³⁷.

Nach h.M.³⁸ läge ein Verstoß gegen § 30 GmbHG hingegen bereits dann vor, wenn aufgrund des Gewinnausschlusses eine buchmäßige Unterbilanz, eine Unterbilanz i.S. des § 42 GmbHG entstünde, wobei die Aktiva nur mit ihren fortgeführten Buchwerten angesetzt werden könnten und stille Reserven nur insoweit Berücksichtigung finden könnten, als sie auch in einer normalen Jahresbilanz aufgelöst werden dürften, z.B. durch zulässige Zuschreibungen im Rahmen des Anschaffungswertprinzips.

5. § 30 GmbHG bei nicht an der GmbH beteiligten Kommanditisten

Bei den vorausgegangenen Überlegungen zur Zulässigkeit des Gewinnausschlusses wurde von der für eine GmbH & Co. KG typischen Gestaltung ausgegangen, daß die Gesellschafter der GmbH zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind.

Nunmehr soll untersucht werden, ob man die bisher gefundenen Ergebnisse selbst für den Fall gelten lassen kann, daß die Kommanditisten nicht zugleich auch an der GmbH als Gesellschafter beteiligt sind.

37 So auch Sonnenhol/Stützle, DB 1979, 925, 928; im Ergebnis ebenso Meister, WM 1980, 390, 394; kritisch zur h.M. auch K. Schmidt, Die AG 1978, 334, 348.

38 Vgl. die in Fn. 32 Genannten.

a) Der Gesellschafter in § 30 GmbHG

§ 30 Abs. 1 GmbHG untersagt Auszahlungen an die Gesellschafter. Nach der Rechtsprechung des BGH³⁹ sind die §§ 30 f. GmbHG außerdem auf Zahlungen an einen Treugeber anwendbar, wenn die Geschäftsanteile von Treuhändern im Auftrag und für Rechnung eines Treugebers gehalten werden.

Im übrigen können Auszahlungen an einen Nichtgesellschafter dann unter § 30 Abs. 1 GmbHG fallen, wenn sie einem Gesellschafter als Bezieher zuzurechnen sind, was insbesondere der Fall sein kann, wenn die Auszahlungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen erfolgen, wie Stroh Männer, Hinter Männer, Ehegatten oder minderjährige Kinder⁴⁰. Sonstige Verwandte dürften hingegen nur in Betracht kommen, soweit etwa eine enge persönliche Lebensgemeinschaft gegeben ist oder Unterhaltungspflichten bestehen und zusätzlich eine eindeutige Veranlassung durch den Gesellschafter vorliegt^{40a}.

In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch die Frage, ob § 30 GmbHG bei Zahlungen an Kommanditisten Anwendung finden kann, die anders als dies bei den vom BGH bisher entschiedenen Fällen stets der Fall war⁴¹, nicht zugleich Gesellschafter der GmbH sind und auch keinem solchen nahestehen. Unmittelbar ist § 30 GmbHG hier nicht anwendbar, da die Kommanditisten keine Gesellschafter der GmbH sind. Ob § 30 GmbHG analog anzuwenden ist, ist umstritten.

aa) Stellungnahmen in der Literatur

Die Literatur tritt zum Teil für die analoge Anwendung von § 30 GmbHG ein. Als erster hat wohl Hunscha⁴² gefordert, § 30 GmbHG auch bei Zah-

39 BGHZ 31, 258, 266 ff.; vgl. auch OLG Hamburg, BB 1984, 1253.

40 Vgl. Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ..., S. 267; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.2.1 m.w.N.; vgl. insbes. Canaris in FS R. Fischer, S. 31, 35 ff., 55, 58 ff. u. Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 23 ff. m.w.N.

40a So Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 24; ähnlich Canaris, a.a.O., S. 39.

41 BGHZ 60, 324 ff.; 67, 171 ff.; 69, 274 ff.; BGH BB 1980, 797 ff.

42 Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 260 f.

lungen der GmbH & Co. KG an Kommanditisten, die nicht Gesellschafter der GmbH sind, anzuwenden. Er ist zwar der Auffassung, daß eine unmittelbare Anwendung des § 30 Abs. 1 GmbHG wegen des insoweit eindeutigen Wortlauts, der die Zugehörigkeit des Zahlungsempfängers zur GmbH voraussetze, nicht in Betracht komme. Dennoch schließt er eine entsprechende Anwendung des § 30 Abs. 1 GmbHG im Rahmen eines vom GmbHG nicht erfaßten Beteiligungsverhältnisses wie dem der GmbH & Co. KG nicht aus, weil der Grundsatz der Erhaltung des Stammkapitals für die im Regelfall die GmbH umschließende KG eine solche Bedeutung erlangt habe, daß auch die Kommanditisten das in § 30 Abs. 1 GmbHG angeordnete Auszahlungsverbot beachten müßten⁴³. Ebenso spricht sich Schilling⁴⁴ für eine Anwendung von § 30 GmbHG auch auf nicht an der GmbH beteiligte Kommanditisten aus, ist also der Meinung, daß man sich vorsichtig über das im Ausgangspunkt gebotene Trennungsdenken - hier KG, dort GmbH - hinwegsetzen könne, bzw. gleichfalls der Auffassung, daß die Gläubigerschutzprinzipien beider Gesellschaftsformen vertauschbar seien⁴⁵.

Auch Immenga⁴⁶ ist für diese analoge Anwendung des § 30 GmbHG auf Kommanditisten, die nicht zugleich Gesellschafter der GmbH sind, da der BGH eine Haftungserweiterung der Kommanditisten über § 172 Abs. 4 HGB hinaus abgelehnt habe.

Dem wird aber von Goerdeler/Müller⁴⁷ entgegengehalten, daß § 30 GmbHG in den bisher entschiedenen Fällen auf die GmbH beschränkt bleibe und der BGH die §§ 30 Abs. 1, 31 GmbHG auf GmbH-fremde Kommanditisten noch nicht angewendet habe.

K. Schmidt⁴⁸ hält diese Beschränkung vor allem deswegen für notwendig,

43 Diese Auffassung über die Möglichkeit der analogen Anwendbarkeit der §§ 30 Abs. 1, 31 GmbHG auf "reine" Kommanditisten bestätigt Hunscha ausdrücklich in GmbH-Rdsch. 1975, 153; ähnlich Fischer/Lutter, GmbHG, § 30 Rdn. 39.

44 Schilling in FS Barz, S. 78.

45 Ähnlich Ulmer in Hachenburg, GmbHG, Anh. § 30 Rdn. 98 f.

46 Immenga, ZGR 1975, 489 f.

47 Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 60.

48 K. Schmidt, DB 1973, 2230.

weil nicht die Kommanditisten, sondern die GmbH-Gesellschafter die Aufbringung eines in der KG oder für die KG haftenden Garantiekapitals (= des Stammkapitals der GmbH) zugesagt hätten. Etwaigen Manipulationen bei Personenverschiedenheit der Gesellschafter solle man - soweit nicht eine mittelbare Auszahlung an die GmbH-Gesellschafter angenommen werden könne - mit § 826 BGB zu begegnen versuchen⁴⁹.

Canaris^{49a} will nur auf die Umgehungsfälle § 30 GmbHG entsprechend anwenden, etwa wenn es sich bei dem "außenstehenden" Kommanditisten um eine einem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person handelt.

Darüber hinausgehend hält H.P. Westermann^{49b} eine analoge Anwendung von § 30 GmbHG auch dann für denkbar, wenn der außenstehende Kommanditist, was angesichts der Abdingbarkeit von § 164 HGB zulässig ist, in der KG die Geschäftsführung bestimmt und veranlaßt, daß ihm Vermögenswerte der GmbH ausbezahlt werden, weil in solchen Fällen eine Austauschbarkeit der Gläubigerschutzprinzipien in Betracht kommen möge^{49c}.

Demgegenüber hält es aber auch K. Schmidt in der Besprechung von BGHZ 67, 171 ff., wegen der Tendenz in Praxis und Lehre, die GmbH-Regeln auch auf die KG anzuwenden, soweit eine GmbH & Co. KG vorliegt, doch für möglich, daß eines Tages § 30 GmbHG auch auf Kommanditisten angewendet wird, die nur der KG angehören, wobei K. Schmidt aber seine Bedenken bestehen läßt, daß nur die Gesellschafter der GmbH die Aufbringung eines haftenden Garantiekapitals zugesagt haben⁵⁰.

49 Im Ergebnis ebenso wohl auch Eder in Handbuch der GmbH Bd. I, S. I 314/7 (Rdn. 695.15) und Tillmann, a.a.O., Bd. II, S. III 407 (Rdn. 963).

49a Canaris, a.a.O., S. 61 f.; ähnlich G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 23.

49b Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 34; ähnlich Rowedder in Rowedder, GmbHG, § 30 Rdn. 29.

49c Bei einem solchen Umgehungsfall sollte man m.E. den außenstehenden Kommanditisten i.S. der Fallgruppenbildung bei Canaris, a.a.O., S. 35 ff., als bösgläubigen Dritten behandeln und § 30 GmbHG insoweit analog anwenden und nicht mit der Austauschbarkeit der Gläubigerschutzprinzipien argumentieren. Im übrigen können in einem derartigen Fall auch Schadensersatzansprüche nach § 826 u. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266 StGB zu Lasten der GmbH in Betracht kommen. (Zur Strafbarkeit nach § 266 StGB vgl. Schulte, NJW 1984, 1671.)

50 K. Schmidt, DB 1973, 2230.

Immerhin hat der BGH, wie Stimpel ausdrücklich festhält⁵¹, die normale GmbH & Co. KG insoweit als Einheitsgesellschaft behandelt, als er die Erstattungsansprüche der GmbH dem Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG zuordnete⁵² und sich damit die Möglichkeit offengehalten, unter weiterer Ausdehnung dieser Rechtsprechung auch Auszahlungen, durch welche das Stammkapital der GmbH tangiert wird, dann zu erfassen, soweit sie an Kommanditisten erfolgen, die nicht zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind.

bb) Kritik an der analogen Anwendung von § 30 GmbHG auf
"Nur-Kommanditisten"

Die Autoren, die im Hinblick auf einen möglichst umfassenden Gläubigerschutz eine entsprechende Anwendung des § 30 GmbHG auch auf Kommanditisten befürworten, die nicht zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, gehen zunächst davon aus, daß § 30 GmbHG hier nur analog anwendbar ist. Sie sind also der Auffassung, daß eine auch noch so extensive Auslegung der Begriffe Auszahlung an die Gesellschafter eine Anwendung des § 30 GmbHG auf "Nur-Kommanditisten" nicht ermöglicht. Nun ist zwar Hunscha⁵³ zuzugeben, daß das GmbHG ein Beteiligungsverhältnis wie es bei der GmbH & Co. KG vorliegt, nicht erfaßt. Auch ist richtig, daß der Grundsatz der Erhaltung des Stammkapitals für die GmbH von großer Bedeutung ist. Dennoch ist § 30 Abs. 1 GmbHG lediglich auf die GmbH-Gesellschafter als solche zugeschnitten; nur sie haben die Aufbringung eines haftenden Garantiekapitals zugesagt⁵⁴. Eine Anwendung von § 30 Abs. 1 GmbHG auf eine Auszahlung an irgendeinen Gesellschafter einer weiteren Gesellschaft, an der diese GmbH beteiligt ist, geht über Sinn und Zweck von § 30 GmbHG hinaus. Auch Hunscha⁵³ räumt ein, daß mit einer derartigen Analogie die Frei-

51 Stimpel in FS 25 Jahre BGH, S. 13 ff., 15.

52 Gerade dieser Punkt des Urteils vom 29.3.1973 stieß aber am ehesten auf Kritik, vgl. etwa K. Schmidt, DB 1973, 2230 und NJW 1977, 107; Goerdeler/Müller, a.a.O., § 31 Rdn. 6.

53 Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 260 f.

54 K. Schmidt, DB 1973, 2230.

heit der KG, über ihr Vermögen zu verfügen, in einer dem KG-Recht unbekannten Weise beschränkt werde. Diese Beschränkung sei jedoch zum Schutze ihrer Gläubiger unabweisbar, da die KG durch die Vergabe ihrer einzigen Komplementärstellung an eine GmbH haftungsrechtlich zu einer Kapitalgesellschaft geworden sei.

Ob diese Beschränkung zum Schutz der Gläubiger wirklich unabweisbar ist, kann aber in Frage gestellt werden, denn § 30 GmbHG schützt, auch als typische gläubigerschützende Norm, das Stammkapital nicht schlechthin, läßt also insbesondere seine Verwirtschaftung (im Interesse der Gesellschafter der GmbH) durchaus zu⁵⁵. Fließt etwa das Stammkapital einer GmbH, an welcher ausschließlich "KG-fremde" Personen beteiligt seien, als Folge einer (neuen) Beteiligung einer GmbH an einer überschuldeten KG zum Teil oder ganz dem bisherigen Komplementär der KG zu, so ist dieser Fall als normales Verwirtschaften des Stammkapitals zu betrachten, denn allein aufgrund der Beteiligung der GmbH an der KG werden die bisherigen Gesellschafter der KG noch nicht zu den GmbH-Gesellschaftern nahestehenden Personen.

Insofern besteht zwischen den Gesellschaftern der GmbH und den Gesellschaftern der bisherigen KG ein natürlicher Interessengegensatz, d.h., jede Seite wird versuchen, ihre Interessen soweit möglich zu verfolgen. Aus diesem Interessengegensatz heraus werden die GmbH-Gesellschafter bzw. die GmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer, auf der einen Seite versuchen, den bisherigen Gesellschaftern der KG auf der anderen Seite so wenig wie möglich vom (Stamm-) Kapital der GmbH zukommen zu lassen, bzw. sie werden versuchen, soweit das Stammkapital der GmbH wegen der bisherigen Überschuldung der KG im größtem Umfang aufgezehrt wird, für dieses Einbringen des GmbH-Kapitals eine möglichst große Gegenleistung zu bekommen oder die bisherigen Gesellschafter der KG eventuell sogar ganz aus der KG hinauszudrängen.

Gelingt der GmbH die Sanierung der bisherigen reinen KG nicht, so war diese Beteiligung an der KG für die GmbH eben ein schlechtes Geschäft,

55 So auch Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 152 f.; vgl. auch Roth, GmbHG, § 30 Anm. 1.

womit das Beteiligten der GmbH an der fremden KG genauso behandelt werden muß wie eine Verwirtschaftung des Stammkapitals der GmbH in ihrem eigenen Unternehmen. - Man denke vergleichsweise nur an einen Fall, in welchem eine GmbH unverkäufliche Wirtschaftsgüter kauft, die sie nur weit unter ihrem Einstandspreis wieder losschlagen kann, wodurch das gesamte Stammkapital der GmbH aufgezehrt wird: Auch hier greift § 30 Abs. 1 GmbHG nicht ein.

Wie auch sonst bei Geschäften mit Dritten gewährleistet dieser Interessengegensatz zumindest einen teilweisen Ausgleich dafür, daß § 30 Abs. 1 GmbHG nicht eingreifen kann. Der unserem Rechtssystem immanente Gläubigerschutz ist insoweit also gar nicht durchbrochen. Würde man § 30 Abs. 1 GmbHG auf Auszahlungen an Kommanditisten anwenden, die nicht zugleich GmbH-Gesellschafter sind oder solchen nahestehen, sofern hierdurch eine echte Unterbilanz entstünde, so würden die Gläubiger auf Kosten der außenstehenden Kommanditisten stärker geschützt als sonst, ohne daß hierfür ein besonderer Grund ersichtlich wäre. Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH kann ja auch in anderen Fällen an gesellschafterfremde Personen ausbezahlt werden, wobei aber das dann immer bestehende Eigeninteresse der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter eine derartige Auszahlung im Regelfall verhindert. Da die Gesellschafter der bisherigen KG zu den GmbH-Gesellschaftern gleichfalls fremde Personen sind, muß eine Auszahlung des Stammkapitals in derartigen Fällen ebenso zugelassen werden, wie auch sonst bei Geschäften mit Dritten. Man stelle sich dazu etwa den Fall vor, daß eine GmbH Wirtschaftsgüter zu einem weit überhöhten Preis kauft, die sie nur zum Normalpreis wiederverkaufen kann, wodurch sie eine derartige Vermögenseinbuße erleidet, daß ihr Vermögen unter den Betrag des Stammkapitals sinkt. Auch in einem derartigen Fall liegt in der Höhe, in der das Stammkapital der GmbH tangiert wird, praktisch eine nicht von § 30 Abs. 1 GmbHG erfaßte Auszahlung an den geschickten Verkäufer vor, falls das Geschäft nicht aus anderen Rechtsgründen, wie Wucher, Betrug oder dergleichen scheitern sollte. Es liegt dann nur ein Verwirtschaften des Stammkapitals vor und keine Auszahlung im eigentlichen Sinne. Bei einem Verwirtschaften des Stammkapitals der GmbH bieten auch sonst erst der § 49 Abs. 3 bzw. § 64 GmbHG den erforderlichen Gläubigerschutz.

Selbst wenn, wovon Hunscha⁵³ ausgeht, die GmbH & Co. KG durch die Ver-
gabe ihrer einzigen Komplementärstellung an eine GmbH haftungsrecht-
lich zu einer Kapitalgesellschaft geworden sein sollte, folgt allein
hieraus noch nicht, daß § 30 GmbHG auf Zahlungen an GmbH-fremde Kom-
manditisten Anwendung finden müßte. Ist es doch z.B. einer GmbH, die
an einer weiteren Kapitalgesellschaft beteiligt ist, ohne Verstoß ge-
gen § 30 GmbHG möglich, Anteile dieser Kapitalgesellschaft von nicht
an der GmbH beteiligten Gesellschaftern dieser anderen Kapitalgesell-
schaft über Preis zu kaufen, auch wenn durch diesen Erwerb bei der
GmbH eine echte Unterbilanz entsteht. Dann liegt unter vergleichbaren
Umständen auch kein Verstoß gegen § 30 GmbHG vor, wenn z.B. bei einer
GmbH & Co. KG die GmbH GmbH-fremde Kommanditisten mit einer zu hohen
Abfindung zum Ausscheiden bewegt.

Die Anwendbarkeit von § 30 Abs. 1 GmbHG ist also auf die Sachverhalte
begrenzt, in welchen der Leistungsempfänger ein Gesellschafter der
GmbH ist oder diesem zumindest zurechenbar ist⁵⁶. In anderen Fällen
verbietet sich hingegen der Analogieschluß; vielmehr ist der Umkehr-
schluß angebracht. Dies sollte insbesondere für Zahlungen an GmbH-
fremde Kommanditisten gelten⁵⁷.

Andernfalls wäre die Freiheit der GmbH, mit dem Stammkapital frei
wirtschaften zu können, in einer dem GmbH-Recht fremden Art einge-
schränkt, nicht etwa nur die Freiheit der GmbH & Co. KG, über ihr Ver-
mögen zu verfügen in einer dem KG-Recht unbekannten Weise beschränkt,
wie Hunscha⁵³ dies sieht.

Ergebnis:

Da § 30 GmbHG nur Auszahlungen an Gesellschafter untersagt, soweit
hierdurch eine echte Unterbilanz entsteht, liegt bei einer Auszah-
lung an einen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, der nicht zugleich
Gesellschafter der GmbH, also Doppelgesellschafter ist, kein Verstoß

53 Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 260 f.

56 Z.B. als Treuhänder oder ihm sonst nahestehende Person, vgl. oben
a) vor aa) und insbesondere Canaris in FS R. Fischer, S. 35 ff.

57 So auch Goerdeler/Müller, a.a.O., § 30 Rdn. 60; ähnlich K.
Schmidt, DB 1973, 2230 und wohl auch Eder in Handbuch der GmbH
Bd. I, S. I 314/7 (Rdn. 695.15) sowie Tillmann, a.a.O., Bd. II,
S. III 407 (Rdn. 963) sowie insbesondere Canaris, a.a.O., S. 61 f.
und Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., § 30 Rdn. 34, jeweils m.w.N.;
wohl auch G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 23.

gegen § 30 GmbHG vor, soweit man die Auszahlung nicht aus irgendwelchen sonstigen Gründen einem Gesellschafter zurechnen kann, etwa weil der Kommanditist als eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person anzusehen ist, z.B. wegen enger familiärer Beziehungen.

b) Der Gewinnausschluß bei Vorhandensein nicht an der GmbH beteiligter Kommanditisten

Gemäß dem oben Gesagten kann der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG nur dann gegen § 30 GmbHG verstoßen, wenn die Kommanditisten, zumindest aber einer von ihnen, zugleich Gesellschafter der GmbH sind und durch die Auszahlung - beispielsweise den Verzicht der GmbH auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch - eine echte Unterbilanz entsteht oder vertieft wird.

Sind nicht alle Kommanditisten der GmbH & Co. KG zugleich Gesellschafter der GmbH oder diesen zuzurechnende Personen, so gilt folgendes: Bezüglich der Kommanditisten, die nicht zugleich Gesellschafter der GmbH oder diesen nahestehende Personen sind, ist § 30 GmbHG durch den Gewinnausschluß der GmbH nicht verletzt. Hingegen ist § 30 GmbHG, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen, hinsichtlich der Kommanditisten verletzt, die zugleich Gesellschafter der GmbH oder diesen zuzurechnende Personen sind. Ist keiner der GmbH-Gesellschafter zugleich Kommanditist und ist auch keiner der Kommanditisten eine einem der GmbH-Gesellschafter zuzurechnende Person, so ist § 30 GmbHG aufgrund des Ausschlusses der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG niemals verletzt. Allerdings wird man in der Praxis bei einer derartigen Konstellation nur in den seltensten Fällen einen Gewinnausschluß antreffen, weil dem dann in aller Regel die Eigeninteressen der GmbH-Gesellschafter entgegenstehen dürften.

6. Zwischenergebnis und Folgerungen

Durch den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung

bei der GmbH & Co. KG wird § 30 GmbHG nur in Sonderfällen verletzt. Ein Verstoß gegen § 30 GmbHG scheidet - wie soeben festgestellt - von vornherein aus, wenn keiner der Kommanditisten zugleich GmbH-Gesellschafter oder eine diesen zuzurechnende Person ist. Ist dagegen zumindest ein Kommanditist auch Gesellschafter der GmbH oder eine einem der GmbH-Gesellschafter zuzurechnende Person, so sind Fälle denkbar, in welchen die spezielle Ausgestaltung des Gewinnausschlusses gegen § 30 GmbHG verstoßen könnte.

Verfügt aber die GmbH über anderweitige Einkünfte oder über den Betrag des Stammkapitals hinausgehendes Vermögen, so könnte sich die GmbH trotz des Gewinnausschlusses u.U. sogar an den Verlusten der GmbH & Co. KG beteiligen, ohne daß hierdurch sogleich das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen angegriffen wird. Im Normalfall sollte hingegen der Gewinnausschluß mit einem Verlustausschluß gekoppelt sein, weil sonst bereits bei der ersten Verlustzuweisung eine echte Unterbilanz zu entstehen droht. Aber selbst wenn in einem derartigen Fall aufgrund einer Verlustzuweisung - oder einer u.U. erforderlich gewordenen Bildung einer Rückstellung für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG - eine echte Unterbilanz entsteht, braucht dies noch keinen Verstoß gegen § 30 GmbHG zu bedeuten; entscheidend hinzukommen muß vielmehr noch eine Auszahlung an einen Doppelgesellschafter oder sonst eine einem GmbH-Gesellschafter zuzurechnende Person, nachdem die Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG entstanden ist. Wird nämlich das Vermögen der GmbH durch Verlustzuweisungen mehr und mehr aufgezehrt, so daß die Gesellschafter schließlich die Liquidierung der Gesellschaften beschließen oder gar Konkurs anmelden müssen, ohne daß es zwischenzeitlich zu Auszahlungen an die Gesellschafter gekommen ist, so führt selbst eine wegen des Gewinnausschlusses an sich unausgeglichene Gesellschaftsvertragsgestaltung allein noch zu keinem Verstoß gegen § 30 GmbHG.

Ähnlich sind die Fälle zu beurteilen, in denen der Gewinnausschluß nicht unmittelbar zu einer Stammkapitalverkürzung führt, sondern eine solche erst angenommen werden kann, wenn noch zusätzliche Umstände hinzutreten, vergleichbar dem Fall, daß die Gewinne einer GmbH immer voll ausgeschüttet werden, und die GmbH keine Rücklagen bilden kann.

Allein durch den Verzicht auf möglicherweise in der Zukunft erzielbare Gewinne wird das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH somit noch nicht geschmälert, was letztlich damit zusammenhängt, daß Gewinnchancen nicht bilanzierungsfähig sind. Beruht die Stammkapitalverkürzung nicht auf dem Gewinnausschluß oder einer sonstigen Auszahlung an Gesellschafter - sei es auch im Wege eines Gesellschaftergeschäftes - sondern auf anderen wirtschaftlichen Gründen, so kann ein Verstoß gegen § 30 GmbHG nur insoweit angenommen werden, als in diesem Stadium nunmehr Auszahlungen an Gesellschafter vorgenommen werden, und hierdurch die echte Unterbilanz verstärkt wird, oder gar eine Überschuldung auftritt. Hierbei liegt eine echte Unterbilanz, eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG dann vor, wenn das mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns bewertete Reinvermögen der GmbH nicht mehr den Betrag des Stammkapitals deckt; bei der Bewertung der Aktiva sind die Regeln anzuwenden, die auch für die Feststellung einer Überschuldung maßgeblich sind; eine nach § 42 GmbHG sich ergebende Unterbilanz ist insoweit ohne Bedeutung.

Wird bereits bei der Gründung einer GmbH & Co. KG ein Gewinn- und Verlustausschluß vereinbart, so ist dies - wenn die Kommanditisten zugleich GmbH-Gesellschafter sind - dem i.d.R. unbedenklichen Fall vergleichbar, daß die Gesellschafter die gesamte Produktion der GmbH zum Herstellungspreis abnehmen, wenn der GmbH die Kosten der Vertretung und ggf. der Geschäftsführung der GmbH & Co. KG adäquat ersetzt werden. Sollte letzteres nicht der Fall sein, so ist die Gestaltung nicht ausgeglichen. Der Problemkreis der wertgerechten Erstattung der Geschäftsführungs- und Vertretungskosten hat zwar insofern nur mittelbar zu tun mit der Regelung der Gewinnverteilung, als nach dem gesetzlichen Regelfall den geschäftsführenden Gesellschaftern für die von ihnen geleisteten Dienste im Zweifel statt einer Vergütung nur die Gewinnbeteiligung, eventuell als Voraus auf den Gewinnanteil nach § 169 HGB zusteht⁵⁸, so daß beim Gewinnausschluß eines Gesellschafters eine anderweitige Festlegung zu treffen ist.

58 BGH, BB 1973, 1368, 1369; BGH, BB 1976, 526, 527; Baumbach/Duden/Hopt, § 110 HGB Anm. 3A; § 169 HGB Anm. 1C; A. Hueck, OHG, S. 212.

Die Frage, ob die den Gewinnausschluß beinhaltenden Bestimmungen eines Gesellschaftsvertrages als ausgeglichen angesehen werden können, steht mit den Einzelheiten der Entgeltung der entsprechenden Dienste aber doch in einem so engen Zusammenhang, daß auf die Problematik des ausreichenden Ersatzes der Geschäftsführungs- und Vertretungskosten nachstehend näher eingegangen werden soll.

III. Der Ersatz der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten

Auch hinsichtlich der Regelung des Ersatzes der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten ist zunächst zu prüfen, ob der Abschluß bzw. eine diesbezügliche Änderung des Gesellschaftsvertrages zu Lasten der GmbH unausgeglichen sind. In diesem Zusammenhang ist wieder primär danach zu fragen, ob eine GmbH, deren Gesellschafter nicht zugleich die Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, sich auch auf eine vergleichbare Festlegung eingelassen hätte. Wie beim Gewinnausschluß kann die Frage, ob § 30 GmbHG verletzt sein könnte, nur im Wege einer Gesamtbetrachtung der Bedingungen des zwischen der GmbH und dem Kommanditisten abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages entschieden werden, wobei alle Umstände des jeweiligen Einzelfalles zur Beurteilung mit herangezogen werden müssen. Bei einer von der Gewinnverteilung ausgeschlossenen GmbH sind hierbei an die gesellschaftsvertragliche Regelung der Erstattung der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten besonders strenge Maßstäbe anzulegen, weil - wie bereits erwähnt - nach dem gesetzlichen Regelfall den geschäftsführenden Gesellschaftern für die von ihnen geleisteten Dienste im Zweifel statt einer Vergütung nur die Gewinnbeteiligung - eventuell als Voraus auf den Gewinnanteil nach § 168 HGB - zusteht, so daß beim Ausschluß eines Gesellschafters von der Gewinnverteilung eine anderweitige Festlegung zu treffen ist. Aber auch bei einer nicht von der Gewinnverteilung ausgeschlossenen GmbH kann ein Verstoß gegen § 30 GmbHG in Betracht kommen, wenn etwa der Ersatz für Aufwendungen zur Vertretung und Geschäftsführung viel zu knapp bemessen ist und infolgedessen die Aufzehrung des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermö-

gens von vornherein absehbar ist, so daß eine GmbH, deren Gesellschafter nicht zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, sich auf einen so geringen Aufwendungsersatz niemals einlassen würde, wobei zunächst nur auf den Fall näher eingegangen werden soll, daß keiner der Gesellschafter Geschäftsführer der GmbH ist.

1. Bei einer GmbH mit Fremdgeschäftsführer

Bedient sich die GmbH bei der Vertretung bzw. Geschäftsführung gesellschaftsfremder Personen, wird die GmbH und somit letztlich auch die GmbH & Co. KG durch einen Fremdgeschäftsführer vertreten; Entsprechendes gilt für die Führung der Geschäfte der GmbH & Co. KG. Bezüglich der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten ist dann in erster Linie zu prüfen, ob sie ordnungsgemäß angesetzt sind, oder ob das Verhältnis von Leistung - Vertretung und ggf. Geschäftsführung - zur Gegenleistung - bei einer vom Gewinn ausgeschlossenen GmbH: voller Ersatz der Aufwendungen, im gesetzlichen Regelfall: ausreichender Gewinnanteil - bei Berücksichtigung aller weiteren Umstände des Einzelfalles unausgeglichen ist. Voraussetzung für einen Verstoß gegen § 30 GmbHG ist auch hier immer, daß bei einem nicht vollständigen Ersatz der Aufwendungen das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH tangiert wird, bzw. eine vorliegende Unterbilanz oder gar Überschuldung vergrößert wird.

Das erstere wäre z.B. bei folgender Gestaltung sogar ohne daß ein Gewinnausschluß vereinbart ist der Fall: A und B seien als Kommanditisten mit einer Einlage von je DM 100.000,-- beteiligt und zu gleichen Teilen auch die einzigen Gesellschafter der Komplementär-GmbH, deren gesamtes Vermögen in Höhe von DM 100.000,-- ebenfalls in die GmbH & Co. KG eingebracht sei, wobei dieser Betrag zugleich der Ziffer des Stammkapitals der GmbH entspreche.

Der Gesellschaftsvertrag bestimme nun, daß die GmbH DM 20.000,-- als Gewinnvorausanteil für Geschäftsführung und Vertretung erhalten solle und der verbleibende Rest den Kommanditisten und der Komplementär-GmbH jeweils zu gleichen Teilen zustehe, wobei den Beteiligten bekannt sei, daß die Bezüge des allein für die GmbH und die GmbH & Co. KG tä-

tigen Fremdgeschäftsführers sich auf DM 80.000,-- belaufen werden. Werden bei dieser Konstellation nunmehr DM 170.000,-- erwirtschaftet und gemäß dem Gesellschaftsvertrag mit DM 70.000,-- der GmbH zugewiesen und mit je DM 50.000,-- an die Kommanditisten ausbezahlt, während der GmbH tatsächlich aber Geschäftsführungs- und Vertretungskosten in Höhe von DM 80.000,-- entstanden sind, so ist ein Verstoß gegen § 30 GmbHG gegeben, da die insgesamt der GmbH zufließenden DM 70.000,-- um DM 10.000,-- hinter den wirklichen Kosten zurückbleiben, so daß das Stammkapital der GmbH mindestens in dieser Höhe tangiert wurde, weil die Geschäftsführungs- und Vertretungskosten unter Wert abgegolten worden sind.

Den Gesellschaftern der GmbH ist somit in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten ein Betrag in Höhe von zumindest je DM 5.000,-- zugeflossen, der zum Erhalt des Stammkapitals erforderlich ist.

Wird die GmbH von einem Fremdgeschäftsführer geleitet und sind bei ihr auch sonst keine Gesellschafter beschäftigt, so kommt bei einer derartigen Gestaltung bereits dann ein Verstoß gegen § 30 GmbHG nicht mehr in Frage, wenn die GmbH insgesamt DM 80.000,-- erhält. Bei einer von der Gewinnverteilung ausgeschlossenen GmbH, bei welcher kein über den Betrag des Stammkapitals hinausgehendes Vermögen vorhanden ist und die auch keine anderweitigen Einkünfte erzielt, wird die Notwendigkeit einer wertgerechten Erstattung der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten, d.h. des vollen Ersatzes der entsprechenden Aufwendungen noch deutlicher: Sobald hier der Geschäftsführer tätig wird und aufgrund dessen Vergütungsansprüche gegen die GmbH geltend machen kann, sinkt deren Vermögen unter den Betrag des Stammkapitals, so daß der Auszahlungstatbestand des § 30 GmbHG erfüllt ist, weil die Tätigkeit des Geschäftsführers letztlich den Kommanditisten zugute kommt, und eine vom Gewinn der GmbH & Co. KG ausgeschlossene GmbH, deren Gesellschafter nicht zugleich die Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, sich wohl kaum auf den Abschluß eines vergleichbaren Gesellschaftsvertrages eingelassen hätte, bei dem mangels jeglicher Gewinnchance von vornherein feststeht, daß das Vermögen der GmbH aufgrund der Vergütungspflicht des Geschäftsführers in absehbarer Zeit aufgezehrt sein wird. Bei einer solchen Gestaltung erfüllt somit be-

reits die Vertretung bzw. die Führung der Geschäfte der GmbH & Co. KG durch die GmbH den Auszahlungstatbestand des § 30 GmbHG.

Andererseits ist zu beachten, daß nicht in jedem Fall einer vom Gewinn der GmbH & Co. KG ausgeschlossenen GmbH ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vorzuliegen braucht, wenn der GmbH die Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten nicht voll erstattet werden, nämlich dann nicht, wenn auch den Gesellschaftern der GmbH nichts zufließt. Schließt etwa die GmbH & Co. KG mit Verlust ab, so müssen der GmbH - auch soweit hierdurch das Vermögen der GmbH hinter der Ziffer ihres Stammkapitals zurückbleibt - die Geschäftsführungs- und Vertretungskosten nicht unbedingt (voll) erstattet werden; denn es braucht insofern ja noch keine Leistung an die Kommanditisten vorzuliegen.

Zu beachten ist in einem derartigen Fall aber, daß an die Doppelgesellschaftler-Kommanditisten so lange keine Auszahlungen⁵⁹ getätigt werden dürfen, wie das Vermögen der GmbH unter dem Betrag ihres Stammkapitals liegt. Ist dies eingehalten und muß die GmbH & Co. KG am Ende aufgelöst werden, weil kein Vermögen mehr vorhanden ist, so ist § 30 GmbHG auch nicht wegen des nicht ausreichend erfolgten Ersatzes der Geschäftsführungskosten verletzt, vielmehr liegt insoweit ein nicht gegen § 30 GmbHG verstoßendes Verwirtschaften vor.

Werden hingegen der GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag der KG auch in Jahren mit Verlustabschluß die Geschäftsführungskosten ersetzt, so zieht dies zweierlei Folgen nach sich. Unter dem Blickwinkel des § 30 GmbHG führt eine solche Regelung dazu, daß die Gesellschaftsvertragsgestaltung trotz eines im übrigen vereinbarten Gewinnausschlusses u.U. als ausgeglichen angesehen werden kann. Andererseits können unter dem Gesichtspunkt von § 172 Abs. 4 HGB Probleme auftreten, wenn die Gesellschafter der GmbH zugleich Kommanditisten sind. Sind nämlich die Geschäftsführungskosten pauschaliert und ist die Pauschale höher als die tatsächlich angefallenen Kosten angesetzt und wird dann die Differenz als GmbH-Gewinn ausgeschüttet, so ist § 172 Abs. 4 HGB anwend-

59 Sei es offen als Gewinnausschüttung oder verdeckt.

bar, falls insoweit der Kapitalanteil der Doppelgesellschafter an der KG unter den Betrag der geleisteten Hafteinlage herabgemindert wird. Erhielte etwa im oben dargestellten Beispielsfall die GmbH DM 90.000,-- als Gewinnvorausanteil für die Geschäftsführung unabhängig davon, ob Gewinne erzielt werden, betragen die tatsächlichen Kosten wiederum DM 80.000,-- und schüttet die GmbH die Differenz von DM 10.000,-- (abzüglich der von ihr zu tragenden Steuern) aus, so hat man unter den oben genannten Voraussetzungen den Ausschüttungsbetrag als eine Rückzahlung der Einlagen der Kommanditisten zu betrachten, wenn hierdurch ihre Kapitalanteile an der KG unter den Betrag der Hafteinlagen herabgemindert werden.

Werden die Geschäftsführungskosten hingegen jeweils nach dem konkreten Anfall angesetzt, so führt deren Ersatz auch in Jahren mit Verlustabschluß nicht zu einem Aufleben der Haftung der Kommanditisten nach § 172 Abs. 4 HGB, zumal wenn die GmbH im übrigen von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen ist. Der GmbH und damit auch den Doppelgesellschaftern fließt allein hierdurch noch kein echter Ertrag und erst recht nichts Ausschüttbares zu; das Vermögen der GmbH wächst auch nicht über den Betrag ihres Stammkapitals hinaus. Solange eine echte Unterbilanz vorliegt, ist dieses Vermögen im übrigen über die §§ 30 f. GmbHG sogar noch stärker⁶⁰ geschützt als das der Kommanditgesellschaft nach § 172 HGB, so daß hier § 172 Abs. 4 S. 1 HGB, selbst wenn man zutreffenderweise den Begriff zurückbezahlt in § 172 Abs. 4 HGB in einem umfassenden Sinn versteht⁶¹.

2. Geschäftsführungskosten bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Ist der Geschäftsführer der GmbH zugleich Gesellschafter der GmbH oder der KG, so ist zusätzlich darauf zu achten, ob auch der Vertrag zwi-

60 Man denke nur an die Solidarhaftung, § 31 Abs. 3 GmbHG.

61 Vgl. hierzu etwa BAG, DB 1983, 668 = BB 1983, 1159.

schen dem Geschäftsführer und der GmbH ausgeglichen ist⁶²; ein Verstoß gegen § 30 GmbHG bzw. § 172 Abs. 4 HGB kommt aber nur in Betracht, soweit das Geschäftsführergehalt unangemessen hoch ist und hierdurch eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG entsteht bzw. bei der Kommanditgesellschaft über die Erstattung der Geschäftsführungskosten an die GmbH der Kapitalanteil des Geschäftsführers unter den Betrag der Hafteinlage herabgemindert wird.

Als Vergleichsmaßstab ist ein Fremdgeschäftsführer in entsprechender Lage heranzuziehen. Würde die GmbH einem Fremdgeschäftsführer mit gleichem Leistungsvermögen genausoviel oder sogar noch mehr bezahlen, so liegt kein Verstoß gegen § 30 GmbHG vor bzw. ist § 172 HGB nicht anwendbar, auch wenn durch die Zahlung der Geschäftsführervergütung eine echte Unterbilanz entsteht, bzw. der Kapitalanteil des Kommanditisten durch seinen Verlustanteil unter den Betrag seiner geleisteten Hafteinlagen herabgemindert wird. Hätte die GmbH nämlich einen Fremdgeschäftsführer gehabt, so wären ihr die gleichen oder noch höhere Kosten entstanden. Die Zahlung eines angemessenen Gehalts stellt in diesem Fall ein Verwirtschaften dar⁶³.

Erleidet die GmbH & Co. KG nachhaltig Verluste, so hat man darüber hinaus zu prüfen, ob und inwieweit die Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers überhaupt vergütungsbedürftig ist⁶⁴. In diesem Zusam-

62 Vgl. Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 37; G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 16; Scholz, GmbHG (5. Aufl.), § 30 Rdn. 5; Rowedder in Rowedder, GmbHG, § 30 Rdn. 13g; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.2.1.

63 Soweit der GmbH-Geschäftsführer nicht zugleich Gesellschafter der Kommanditgesellschaft ist, erkennt daher auch der BFH diese Aufwendungen der GmbH bei der KG als Betriebsausgaben (Sonderbetriebsausgaben der GmbH) an und führt zur Begründung aus, daß kein Unterschied gemacht werden kann, je nachdem, ob sich die GmbH zur Erfüllung ihrer Gesellschafterpflichten in einer Personengesellschaft eines Geschäftsführers oder eines Angestellten bedient (BFH, BStBl. III 1965, 502 = Hesselmann, Handbuch, Anhang IV, Rdn. 2, S. 271 f.). Daß der BFH in derartigen Fällen unterschiedlich entscheidet, wenn der Geschäftsführer zugleich Kommanditist ist, beruht auf § 15 EStG und ändert nichts an der Tatsache, daß die Geschäftsführung aus der Sicht der GmbH wie ein echtes Drittgeschäft zu betrachten ist, welches, auch soweit durch die Zahlung eine echte Unterbilanz entsteht, i.d.R. § 30 GmbHG nicht verletzt.

64 Vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 37; G. Hueck, a.a.O., Rdn. 16; Scholz, a.a.O., Rdn. 5.

menhang ist zwar zu berücksichtigen, daß es grundsätzlich niemandem verwehrt ist, selbstaufgebrachtes Kapital zu verwirtschaften. Bedient man sich aber hierbei der Rechtsfigur einer GmbH, will man also einerseits in den Genuß einer auf den Betrag des Stammkapitals begrenzten Haftung gelangen, so hat man hierfür andererseits die Regeln zu achten, die das GmbH-Recht an die Verwendung dieser Rechtsform knüpft. D.h. ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, die nachhaltig Verluste erleidet, muß sich auch fragen lassen, ob man sich von einem vergleichbaren ähnlich glücklosen Fremdgeschäftsführer nicht getrennt hätte, oder ob man mit einem Fremdgeschäftsführer nicht zumindest Gespräche über die Höhe der Bezüge geführt hätte, wenn sich eine länger andauernde Verlustphase abzeichnet. Unterbleibt dies bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner Gesellschafterstellung, kann auch diesbezüglich der mitgliedschaftliche Bereich berührt sein, so daß man bei Abwägung aller Umstände des Einzelfalles zu dem Ergebnis gelangen kann, daß die Dienste insoweit nicht mehr (voll) als vergütungswürdig anzusehen sind.

Bei einer derartigen Konstellation folgt aus dem oben Gesagten im Extremfall aber nur, daß dem Gesellschafter-Geschäftsführer die ihm ansonsten zustehende Vergütung so lange nicht ausbezahlt werden darf, als bei der GmbH eine echte Unterbilanz entstehen würde, besteht, bzw. gar eine vorliegende Überschuldung vergrößert wird. Keineswegs ist hingegen eine Abberufung des Gesellschafter-Geschäftsführers erforderlich. An den Vergleich mit dem Fremdgeschäftsführer sind zudem strenge Maßstäbe anzulegen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil allein ein Wechsel in der Geschäftsführung noch keinen Erfolg garantiert. Oft wird man auch gerade in schwierigen Situationen auf die Erfahrungen und die speziellen Kenntnisse eines langgedienten Geschäftsführers nicht verzichten wollen oder können.

Im Einzelfall ist es aber durchaus denkbar, daß bei Nichtablösung eines Gesellschafter-Geschäftsführers die volle Weiterzahlung des Gehalts einen Verstoß gegen § 30 GmbHG darstellen kann.

IV. Folgen eines Verstoßes gegen § 30 GmbHG

1. Allgemeine Regelung

Die Rechtsfolgen von Verstößen gegen § 30 Abs. 1 GmbHG sollen zunächst allgemein dargestellt werden, damit daraus dann Konsequenzen für den Gewinnausschluß abgeleitet werden können.

Nach der gesetzlichen Regelung löst eine gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßende Auszahlung den in § 31 GmbHG geregelten Erstattungsanspruch aus.

a) Stillschweigender Vorbehalt des Verbots der Stammkapitalverkürzung

Zuvor ist aber die von der Rechtsprechung⁶⁵ zum GmbH-Recht entwickelte Auslegungsregel zu beachten. Danach sind, soweit der Auszahlungsverpflichtung nicht ausdrücklich andere Anhaltspunkte entnommen werden können, Auszahlungen an die GmbH-Gesellschafter nur mit der Maßgabe vorzunehmen, daß hierdurch nicht das Stammkapital der GmbH verkürzt wird, bzw. gar eine Überschuldung eintritt.

b) Leistungsverweigerungsrecht

Kann obige Auslegungsregel nicht eingreifen, etwa weil der Wortlaut keinen Spielraum für eine entsprechende Auslegung läßt, so hat die Gesellschaft ein Leistungsverweigerungsrecht gegenüber den Gesellschaftern, wenn und solange die Erfüllung gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstößt⁶⁶, wobei Joost^{66a} zu Recht darauf hinweist, daß der Termini-

65 BGHZ 9, 169; RG JW 1938, 1177; RGZ 168, 302; 133, 395.

66 Vgl. etwa BGH, GmbH-Rdsch. 1953, 58 f.; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 9; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften, S. 268.

66a Joost, ZHR 148 (1984), 27, 32.

nus Leistungsverweigerungsrecht mißverständlich ist, weil es nicht im Ermessen der GmbH liegt, ob sie hiervon Gebrauch machen will oder nicht. Zutreffender wäre der Ausdruck Leistungsverweigerungspflicht, da die Leistung auf die Verbindlichkeit der GmbH verboten ist, falls, soweit und solange diese einen Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG bedeuten würde. Als geschäftsführende und die KG vertretende Gesellschafterin kann die GmbH dieses Leistungsverweigerungsrecht auch geltend machen, soweit eine Auszahlung seitens der GmbH & Co. KG zu einem Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG führen würde⁶⁷.

c) Konsequenzen von unter Verstoß gegen § 30 GmbHG erfolgenden Auszahlungen

Ist es trotz der Auslegungsregel und des Leistungsverweigerungsrechts doch zu gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßenden Auszahlungen gekommen, so löst dies, wie erwähnt, den Erstattungsanspruch nach § 31 GmbHG aus. Umstritten ist, ob ein Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG auch zur Nichtigkeit des Auszahlungsgeschäfts und der entsprechenden vertraglichen Abrede führt. Scholz⁶⁸ bejaht beides, Röhrkasten⁶⁹, Goerdeler/Müller⁷⁰ und Canaris^{70a} nehmen dies im Grundsatz nur hinsichtlich des Erfüllungsgeschäfts an, wobei sie sich auf die Auslegung der nahezu identischen Regelung des § 57 Abs. 1 AktG stützen, die nach ganz allgemeiner Auffassung ein gesetzliches Verbot darstelle.

Da § 30 GmbHG nur stammkapitalverkürzende Auszahlungen verbietet, kann jedenfalls das Verpflichtungsgeschäft grundsätzlich nicht nach § 134

67 Folgt man den Teilen der Lit., die § 30 Abs. 1 GmbHG auch bei Auszahlungen an GmbH-fremde Kommanditisten (analog) anwenden wollen, so besteht das Leistungsverweigerungsrecht auch gegenüber solchen Kommanditisten.

68 Scholz, Kreditsicherung, S. 132 (Nr. 119 Fn. 2); inzwischen einschränkend Scholz/Lwowski, Kreditsicherung, S. 163 f.

69 Röhrkasten, GmbH-Rdsch. 1974, 37.

70 Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 8 f.

70a Canaris in FS R. Fischer, S. 31, 55 f.

BGB nichtig sein.

Aber auch die Auffassung von Röhrkasten, Goerdeler/Müller und Canaris vermag nicht zu überzeugen; denn zunächst läßt der Gesetzeswortlaut von § 30 Abs. 1 GmbHG keinen sicheren Schluß auf eine vom Gesetzgeber beabsichtigte Nichtigkeitsfolge zu; gegen eine solche spricht vielmehr die differenzierte Regelung des Rückforderungsanspruchs in § 31 GmbHG⁷¹. Schließlich lassen sich auch Folgerungen hinsichtlich der Parallelbestimmung im AktG nicht ohne weiteres in das GmbH-Recht übertragen, weil nach dem Aktienrecht mit Ausnahme des Bilanzgewinns das gesamte Vermögen der AG der Vermögensbindung unterliegt, bei einer GmbH aber nur ein bilanztechnisches Eigenkapital als Garantiesumme dem Gläubigerschutz dient⁷².

Eher könnte man den Teilen der Literatur⁷³ und der Rechtsprechung⁷⁴ folgen, die davon ausgehen, daß der Gesetzgeber kein Verbot mit der Wirkung absoluter Nichtigkeit aufgestellt habe, was sowohl für das Verpflichtungs- als auch für das Erfüllungsgeschäft gelte. Nur wenn die Vertragsschließenden bewußt den Bestimmungen der §§ 30 f. GmbHG zuwider handelten, indem sie ausdrücklich eine Auszahlung auf Kosten des Stammkapitals beschlössen, seien das Auszahlungsgeschäft und die zugrundeliegende Vereinbarung nach § 134 BGB nichtig. Hierbei sei hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäfts der Umstand zu berücksichtigen, daß sich zur Zeit des Vertragsabschlusses oft noch gar nicht übersehen lasse, wie sich die Vermögenslage der Gesellschaft entwickeln wer-

71 So auch Sonnenhol/Stützle, DB 1979, 925, 926; vgl. auch BGH, GmbH-Rdsch. 1953, 59; ähnlich Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.3 m.w.N. und Flume, Juristische Pers., S. 290 ff. = ZHR 144 (1980), S. 23 ff.

72 Sonnenhol/Stützle, DB 1979, 925, 926.

73 Sonnenhol/Stützle, DB 1979, 925, 926; Meister, WM 1980, 390, 396 ff.; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.3; Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 10 f.; ähnlich Flume, der a.a.O. (Fn. 71) hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäfts von einer Art schwebender Unwirksamkeit ausgeht (S. 293 bzw. S. 23) und wohl auch Geßler in FS R. Fischer, S. 131, 140 f., 144, der es den Parteien überlassen will, ob sie z.B. ein Umsatzgeschäft zum angemessenen Preis durchführen oder von ihm Abstand nehmen wollen (S. 141).

74 BGH DB 1977, 2370, 2371; BGH GmbH-Rdsch. 1953, 59; RGZ 168, 292, 302 f.

de⁷⁵. Daß ein Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich weder zur Unwirksamkeit der Verpflichtungs- noch zur Nichtigkeit der Erfüllungsgeschäfte führt, wird durch die von einem anderen Ansatzpunkt ausgehende Untersuchung Joosts⁷⁶ bestätigt.

Ausgehend von der Überlegung, daß das gesamte Aktivvermögen der GmbH ungeschmälert erhalten bleibt, solange die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter nicht erfüllt wird, kommt Joost im Wege einer teleologischen Restriktion hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäfts zum Ergebnis, daß die Leistung auf die Verbindlichkeit der Gesellschaft trotz deren rechtlicher Beständigkeit verboten bleibe, was zu einem kraft objektiven Rechts erfolgenden und von Amts wegen zu beachtenden Rangrücktritt führe, wie er in der Praxis für kapitalersetzende Darlehen entwickelt worden sei. Im übrigen sei die Nichtigkeits-sanktion bei Verpflichtungsgeschäften wegen des gesellschaftsrechtlichen Rückforderungsanspruchs entbehrlich.

Auch bezüglich der Übertragungsgeschäfte entspreche die Nichtigkeits-sanktion nicht dem Zweck des gesellschaftsrechtlichen Auszahlungsverbots⁷⁷; die Nichtigkeitssanktion sei unverkennbar gegenstandsbezogen, betreffe sie doch die dingliche Zuordnung des einzelnen Vermögensgegenstandes. Bei den §§ 30 f. GmbHG gehe es aber um eine rechnerische Werterhaltung, die dazu zwar nicht in einem logischen Gegensatz stehe, aber hierauf nicht angewiesen, sondern auf Wertrückführung bei Wertverschiebungen ausgerichtet sei. Dem entsprächen die schuldrechtlichen Rückgewähransprüche voll und ganz⁷⁸.

Anders verhalte es sich hingegen bei Aufrechnungen, gleich ob es sich um eine Aufrechnung durch den Gesellschafter, die Gesellschaft oder um vertragliche Aufrechnungen handele. Bei Aufrechnungen erfolge keine Übertragung von Gegenständen des Aktivvermögens, sondern ein rechnerischer Ausgleich. Dieser Vorgang sei anders zu beurteilen als die

75 BGH GmbH-Rdsch. 1953, 59.

76 Joost, ZHR 148 (1984), 30 ff. (insbes. S. 32 f.; S. 39 u. S. 42 f.).

77 Joost, a.a.O., S. 39.

78 Joost, a.a.O., S. 42 f.

Übertragung eines Vermögensgegenstandes; während dessen reales Ausscheiden aus dem Gesellschaftsvermögen auch durch eine Nichtigkeitsanktion nicht verhindert werden könne, bleibe bei Nichtigkeit der Aufrechnung das Stammkapital unmittelbar erhalten. Der Zweck des § 30 Abs. 1 GmbHG spreche also anders als bei Übertragungsvorgängen, bei denen auf den Rückgewähranspruch ohnehin nicht verzichtet werden könne, dafür, verbotswidrige Aufrechnungen von vornherein als unwirksam anzusehen und damit jede Rückgewähr entbehrlich zu machen⁷⁹.

Diese Ausführungen Joosts überzeugen; inzwischen hat auch der BGH mit Urteil vom 26.3.1984 entschieden, daß die Verrechnung einer in bar zu erfüllenden Stammeinlageforderung mit einem Darlehensanspruch des Gesellschafters gegen die GmbH auch bei deren Einverständnis unwirksam ist, wenn die Gesellschaft überschuldet ist oder das Darlehen verlorenes Stammkapital ersetzt⁸⁰.

Als Unterschied zur h.M. ergibt sich hierdurch im wesentlichen folgendes: Einerseits führt ein Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG - Aufrechnungen ausgeklammert - generell weder zur Unwirksamkeit des Verpflichtungs- noch zur Nichtigkeit des Erfüllungsgeschäfts. Andererseits ist es bei Aufrechnungen ohne Belang, ob die Parteien bewußt gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßen haben oder nicht; ein solches Bewußtsein sollte aber ohnedies nur für die Anwendung des § 138 BGB Bedeutung haben, während § 30 Abs. 1 GmbHG nur objektive, von den Vorstellungen der Parteien unabhängige Voraussetzungen hat⁸¹. Im übrigen liegt es bei einem bewußten Verstoß gegen § 30 GmbHG allerdings nahe, daß neben der Rückzahlungsverpflichtung nach § 31 GmbHG Schadensersatzansprüche gegen den Geschäftsführer gem. § 43 Abs. 3 GmbHG bzw. gegenüber den sonstigen Beteiligten nach § 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit § 30 GmbHG gegeben sind^{81a}.

79 Joost, a.a.O., S. 43 ff., insbes. S. 49.

80 BGH NJW 1984, 1891.

81 Vgl. Joost, a.a.O., S. 53.

81a Zu letzterem vgl. etwa Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., Rdn. 8 m.w.N.

Zu ergänzen bleibt, daß dieser Argumentation auch in solchen Fällen zu folgen ist, in welchen die GmbH ihren Gesellschaftern eine Schuld erlassen will (§ 397 BGB) und hierdurch das Stammkapital beeinträchtigt würde oder gar eine Überschuldung einträte, weil hierbei eine der Aufrechnung vergleichbare Wirkung zu verzeichnen ist, die zudem völlig einseitiger Natur ist.

d) Erstattungsberechtigter

Nach § 31 Abs. 1 GmbHG sind Zahlungen, welche den Vorschriften des § 30 GmbHG zuwider geleistet worden sind, der Gesellschaft zu erstatten. Trotz dieser an sich eindeutigen Regelung will der BGH⁸² im Anschluß an G. Kuhn⁸³ den Anspruch aus § 31 Abs. 1 GmbHG unmittelbar der Kommanditgesellschaft einräumen, wenn gegen § 30 GmbHG durch eine Auszahlung seitens der GmbH & Co. KG verstoßen wurde. Zunächst stelle in diesem Fall die Aktivlegitimation keinen Vorteil für die GmbH dar, da sie wegen der gesellschaftsrechtlichen Bindung an die GmbH & Co. KG ohnedies nur Wiederherstellung des Stammkapitals in der Weise, wie es dem früheren Zustand entsprach, verlangen könne, also nicht Leistung an sich, sondern an die KG.

Sodann trage die Kommanditgesellschaft wegen der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung der Interessen auch gegenüber der GmbH und den übrigen Gesellschaftern die Verantwortung dafür, daß nach GmbH-Recht unzulässige Zuwendungen aus ihrem Kapital ihrem Vermögen wieder zugeführt würden.

Ob die Kommanditgesellschaft wegen der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung der Interessen wirklich eine darartige Verantwortung trägt, ist aber fraglich; unmittelbar aus dem Gesetz ergibt sie sich jedenfalls nicht.

§ 31 GmbHG ist ein Ausfluß des Prinzips der Kapitalerhaltung, das in dieser Ausprägung auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist; auch § 172 Abs. 6 HGB führt hieran nicht vorbei. Die Erwägungen des BGH

82 BGHZ 60, 324, 329 ff. = NJW 1973, 1036, 1038.

83 G. Kuhn in FS Heusinger, S. 203, 215.

rechtfertigen es daher m.E. nicht, den Anspruch aus § 31 Abs. 1 GmbHG entgegen der eindeutigen Gesetzesintention der Kommanditgesellschaft zuzuweisen⁸⁴. Allerdings kann die GmbH nicht Leistung an sich, sondern nur an die Kommanditgesellschaft als Gesamthand verlangen, soweit bei Auszahlungen aus dem KG-Vermögen nicht die Allein-, sondern nur die Gesamthandberechtigung der GmbH beeinträchtigt worden ist; insofern ist der Argumentation des BGB zuzustimmen⁸⁵.

2. Konsequenzen für den Gewinnausschluß

Aus den oben genannten Grundsätzen ergeben sich für den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG folgende Konsequenzen:

Falls, soweit und solange der Verzicht auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch zum Entstehen einer Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG oder gar zu einer Überschuldung der GmbH führen würde, ist der Verzicht wegen Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 GmbHG unwirksam. Auf das Bewußtsein der Parteien hiermit gegen § 30 GmbHG zu verstoßen kommt es - wie bei Aufrechnungen - im Falle eines Verzichts entgegen der h.M. nicht an. Bei allen anderen Konstellationen bleibt jedoch der einen Gewinnausschluß enthaltende Abschluß des KG-Vertrags als Grundgeschäft gültig. Das gilt auch, wenn dieser Vertragsabschluß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßende Auszahlungen zur Folge haben kann. Das allgemeine Auszahlungsverbot wirkt sich auf das Verpflichtungs- bzw. Grundgeschäft vielmehr in Gestalt eines objektiv-rechtlichen Rangrücktritts aus, so daß die Kapitalerhaltung durch das Grundgeschäft nicht beeinträchtigt wird^{85a}. Auch eine Gesellschaftsvertragsänderung, die zu einem Gewinnausschluß führt, ist - vom Ver-

84 Ähnlich Winkler, NJW 1969, 1011; K. Schmidt, DB 1973, 2230; Goerdeler/Müller, a.a.O., § 31 Rdn. 6; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., § 31 Rdn. 8; a.A. BGHZ 60, 324, 329 ff. = NJW 1973, 1036 ff.; G. Kuhn in FS Heusinger, S. 215.

85 So auch Winkler, NJW 1969, 1011 u. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 6.

85a Vgl. Joost, ZHR 148 (1984), 55.

zicht auf einen bereits bestehenden konkreten Gewinnanspruch zugunsten der GmbH-Gesellschafter abgesehen - in keinem Fall nichtig, weil wegen des objektivrechtlichen Rangrücktritts die Kapitalerhaltung nicht beeinträchtigt wird.

Hierbei ist zu beachten, daß sich in der Praxis der Gewinnausschluß regelmäßig nur auf die künftigen Gewinnchancen beziehen dürfte - sonst wären sicherlich aus der Rechtsprechung Fälle bekannt geworden - wodurch, wie oben dargelegt⁸⁶, das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen gar nicht tangiert wird.

Sollte aber bei einer vom Gewinn ausgeschlossenen Komplementär-GmbH eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG entstehen, etwa aufgrund einer unzureichenden Erstattung der Vertretungskosten und erfolgen in diesem Stadium (Gewinn-) Auszahlungen an GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnende Personen, sei es auch seitens der KG, so löst dies die Rückzahlungsverpflichtung nach § 30 Abs. 1, § 31 GmbHG aus. Im übrigen ist, soweit dem Gesellschaftsvertrag der KG bzw. einer entsprechenden Gesellschaftsvertragsänderung nicht ausdrücklich andere Anhaltspunkte entnommen werden können, auch nach der wohl h.M.^{86a} zunächst davon auszugehen, daß wegen des stillschweigenden Vorbehalts des Verbots der Stammkapitalverkürzung, Auszahlungen an Doppelgesellschaften nur mit der Maßgabe vorzunehmen sind, daß hierdurch das Stammkapital der GmbH nicht in dem oben⁸⁷ dargelegten Sinn verkürzt wird, bzw. erst recht keine Überschuldung auftritt. Vor allem bei nicht ausreichendem Ersatz der Geschäftsführungskosten kann diese von der Rechtsprechung entwickelte Auslegungsregel eingreifen. Erhält etwa nach dem Gesellschaftsvertrag die GmbH einen festen Betrag "für die Geschäftsführung", so kann man davon ausgehen, daß die Gesellschafter mit dieser Regelung die bei der GmbH angefallenen Geschäftsführungskosten ausgleichen wollten. Bleibt der im Gesellschaftsvertrag festgelegte Betrag nunmehr hinter den tatsächlich entstande-

86 Vgl. II 3 b)

86a Vgl. etwa Goerdeler/Müller, a.a.O., § 30 Rdn. 10; Scholz/H.P. Westermann, a.a.O., § 30 Rdn. 10 m.w.N.

87 Vgl. II 4.

nen Geschäftsführungskosten zurück, so steht nach der erwähnten Auslegungsregel einer gleichzeitig oder später erfolgenden Gewinn-Auszahlung an die Kommanditisten solange der Vorbehalt der Stammkapitalverkürzung entgegen, als hierdurch das Stammkapital der GmbH verkürzt würde, oder gar eine Überschuldung aufträte. Bei entsprechender Formulierung im Gesellschaftsvertrag wird man mitunter sogar die Höhe des der GmbH zu erstattenden Betrages an die Höhe der tatsächlich angefallenen Geschäftsführungskosten anpassen können und so schon im Vorfeld einer Stammkapitalverkürzung entgegenwirken können.

Hilft eine solche Auslegung nicht weiter, so hat die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG gegenüber Zahlungen der KG an die GmbH-Gesellschafter ein Leistungsverweigerungsrecht geltend zu machen, wenn und solange die Zahlung gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstößt.

Dieses Leistungsverweigerungsrecht kann nach dem oben Gesagten auch bei den Bezügen von Gesellschafter-Geschäftsführern relevant werden, wenn diese unangemessen hoch sind und eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG besteht oder ihre Auszahlung zu deren Entstehen führen würde.

Kommt es dennoch zu einer Auszahlung des Stammkapitals, so löst dies den Rückgewähranspruch des § 31 Abs. 1 GmbHG aus.

Berechtigter eines hiernach möglichen Erstattungsanspruchs nach § 31 Abs. 1 GmbHG ist die GmbH; erfolgte die Auszahlung seitens der GmbH & Co. KG, so kann die GmbH allerdings nur Zahlung an diese verlangen. Wirft der Gewinnausschluß an sich somit kaum Probleme auf, so können doch die möglicherweise mit dem Gewinnausschluß zusammenhängenden Folgen für die Gesellschafter sehr unangenehm sein. Tritt z.B. wegen eines nicht ausreichenden Ersatzes der Geschäftsführungskosten bei der GmbH eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG bzw. gar eine Überschuldung auf, oder erweist sich der Gewinnausschluß aus anderen Gründen als Wegbereiter für eine Stammkapitalverkürzung⁸⁸, so steht § 30 GmbHG solange einer Gewinnauszahlung - auch seitens der KG - an die GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnenden Personen entgegen, als das Stammkapital der GmbH nicht wieder in vollem Umfang vorhanden ist.

88 Vgl. oben II 3 d)

Normalerweise werden sich alle Gesellschafter in solchen Fällen sehr schnell darüber einig werden, daß die KG-Gewinne - entgegen den im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnausschluß - solange der GmbH gutzubringen sind, bis deren Unterbilanz ausgeglichen ist, damit die eventuell darüber hinausgehenden Gewinne alsbald wieder an die Kommanditisten ausbezahlt werden können.

Nachstehend soll nun untersucht werden, ob dieser für die Gesellschafter mißliebige Zustand auch behoben werden kann, wenn sich einer der Gesellschafter dagegen sperrt, daß die Unterbilanz der GmbH ausgeglichen wird, etwa weil er über andere Einkünfte verfügt und nicht auf seinen anteiligen KG-Gewinn angewiesen ist, soweit dieser - nach Behebung der GmbH-Unterbilanz - ausschüttbar wäre.

3. Pflicht zur Zustimmung zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags

Bereits oben⁸⁹ wurde festgestellt, daß sich unter dem Gesichtspunkt der gesellschaftlicher Treuepflicht im Einzelfall ergeben kann, daß einer oder mehrere Gesellschafter einer notwendig gewordenen Änderung des Gesellschaftsvertrages zustimmen müssen, wenn etwa durch die Entwicklung der Gesellschaft im Laufe der Zeit die Vorstellungen der Beteiligten beim Abschluß des Gesellschaftsvertrages in ihren Grundlagen verändert worden sind. Desgleichen wurde bereits ausgeführt, daß eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des Treuegedankens auch geboten sein kann, wenn eine solche Unbilligkeit schon zu dem Zeitpunkt vorgelegen hat, zu welchem die fragliche gesellschaftsvertragliche Regelung getroffen worden ist⁸⁹.

Die Beteiligten dürften beim Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG kaum den Fall im Auge gehabt haben, daß diese Gesellschaftsvertragsgestaltung u.U. dazu führen könnte, daß, obgleich die KG Gewinne erwirtschaftet hat, auch eine Gewinnauszahlung seitens der KG an die Kommanditisten, die zugleich

⁸⁹ Vgl. § 5 III.

GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnende Personen sind, unzulässig ist, solange bei der GmbH eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG vorliegt. Deshalb kann aufgrund der gesellschaftlicherlichen Treuepflicht regelmäßig eine entsprechende Modifikation des Gewinnausschlusses erreicht werden, notfalls unter Inanspruchnahme der Gerichte. Daneben ist außerdem noch - auch⁹⁰ im Bereich der Personenhandelsgesellschaften - der allgemeine Rechtsgrundsatz zu beachten, daß eine sachlich unbegrenzte Einschränkung der wirtschaftlichen und damit auch persönlichen Freiheit des einzelnen nicht gebilligt werden kann⁹¹. Dieser Rechtsgrundsatz, den man im Gesellschaftsrecht als eine spezielle Ausprägung des allgemeinen Treuegedankens sehen kann, wird vor allem dann weiterhelfen, wenn bei einer GmbH & Co. KG, die üppige Gewinne erwirtschaftet hat, ein oder mehrere Gesellschafter dringend auf die Gewinnausschüttung angewiesen sind, und ein anderer Gesellschafter jegliche Auszahlung allein mit dem Hinweis auf die bei der GmbH vorliegende Stammkapitalverkürzung zu verhindern sucht, obgleich diese ohne weiteres durch Zuweisung eines Teils der Gewinne an die GmbH behoben werden könnte.

Andererseits werden die ausschüttungswilligen Gesellschafter unter Bezugnahme auf die gesellschaftlicherliche Treuepflicht eine entsprechende Modifikation des Gewinnausschlusses der Komplementär-GmbH nur durchsetzen können, wenn und solange eine solche unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Gewinnauszahlung seitens der GmbH & Co. KG tatsächlich geboten ist. Blicke nach Behebung der Unterbilanz nichts mehr für eine Auszahlung an die Kommanditisten übrig, so hat - soweit sich hierfür nicht ein besonderer Grund im Gesellschaftsvertrag finden ließe - kein Gesellschafter einen Anspruch darauf, daß bereits zu diesem Zeitpunkt die Unterbilanz der GmbH ausgeglichen wird.

90 Im Bereich des GmbH-Rechts liegt diesem Grundsatz z.B. § 53 Abs. 3 GmbHG zugrunde, BGHZ 20, 363, 369.

91 BGH, a.a.O., S. 369 u. R. Fischer in FS Barz, S. 33 ff., 42.

So kann es, worauf bereits hingewiesen wurde⁹², dazu kommen, daß das Vermögen der GmbH durch Verlustzuweisungen bzw. durch erforderliche Rückstellungen mehr und mehr aufgezehrt wird, so daß die Gesellschafter letztlich die Liquidierung der Gesellschaft beschließen oder gar Konkurs anmelden müssen.

4. Folgerungen für die Vertragsgestaltung

Soll die Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG ausgeschlossen werden, so ergibt sich aus dem oben Gesagten die Empfehlung, daß die GmbH gleichzeitig auch von der Verlustbeteiligung ausgeschlossen wird. Außerdem sollte im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich festgelegt werden, daß der GmbH die entstehenden Vertretungs- und ggf. auch die Geschäftsführungskosten zu erstatten sind, am besten entsprechend dem jeweiligen Anfall.

Hat die GmbH, wie eine typische Komplementär-GmbH, keine anderweitigen Einkünfte, und besitzt sie auch kein über den Betrag ihres Stammkapitals hinausgehendes Vermögen, so mag im Einzelfall⁹³ auch der Ersatz von solchen Steuern sinnvoll erscheinen, die ansonsten die Substanz des zur Erhaltung des Stammkapitals notwendigen Vermögens aufzehren würden, wie z.B. die Vermögensteuer⁹⁴ nebst ggf. hierauf lastender Körperschaftsteuer. Einen rechtlichen Anspruch auf den Ersatz solcher Steuern hätte die Komplementär-GmbH zwar nicht; schließlich steht es den Gesellschaftern jeder beliebigen GmbH frei, zu beschließen, daß die GmbH nicht mehr wirtschaftlich tätig sein soll und zu warten, bis Substanzsteuern im Laufe der Zeit das Stammkapital

92 Vgl. oben § 8 II 6.

93 Seit dem 1.1.1984 dürfte dieser Gesichtspunkt keine große Rolle mehr spielen, weil das Vermögen einer Komplementär-GmbH im Normalfall unter dem durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 in das Bewertungsgesetz eingefügten Freibetrag des § 117a von DM 125.000,-- liegen wird.

94 Wegen dieser Wirkung wird die Vermögensteuer auch als Substanzsteuer bezeichnet; zur Diskussion um die Substanzsteuern vgl. etwa Mellwig, DB 1982, 501 ff. u. 553 ff.

mehr und mehr aufzehren. Wird dies aber schon bei einer normalen GmbH nicht im Interesse der Gesellschafter liegen, so erst recht nicht bei einer vom Gewinn ausgeschlossenen Komplementär-GmbH, weil die durch die Zahlung solcher Steuern auftretende Stammkapitalverkürzung dazu führen würde, daß § 30 GmbHG auch einer Gewinnausschüttung seitens der KG entgegenstünde. Entbehrlich ist hingegen eine vertragliche Regelung für den Fall, daß bei der Komplementär-GmbH eine Unterbilanz deswegen entsteht, weil sie aufgrund ihrer Stellung als persönlich haftender Gesellschafterin von einem Dritten für Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG in Anspruch genommen wird; denn hierfür steht ihr schon nach dem Gesetz ein Ausgleichsanspruch zu (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 110 HGB).

§ 9 Besonderheiten bei einer Einheitsgesellschaft

Als Einheitsgesellschaft¹ oder Einheits-GmbH & Co. KG² wird eine GmbH & Co. KG bezeichnet, die Alleingesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH ist³.

1 Der Begriff "Einheitsgesellschaft" geht auf Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. ..., 1. Aufl., S. 47, zurück.

2 Vgl. Eltermann, GmbH-Rdsch. 1973, 207, Fn. 3.

3 Zur Einheitsgesellschaft allg. vgl. außer den in Fn. 1 u. 2 Genannten: Simon, DB 1963, 1209 f.; Hesselmann, GmbH-Rdsch. 1965, 13 ff.; Gonella, DB 1965, 1165 ff.; Winkler NJW 1969, 1012; Eltermann, GmbH-Rdsch. 1973, 207 ff.; Eltermann, Der verdeckte Kapitalentzug in der GmbH & Co. KG, S. 159 ff.; K. Schmidt, DB 1973, 2227 ff.; Schilling in FS Barz, S. 67 ff.; Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 145 ff.; Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 160 ff.; Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. ..., S. 56 ff.; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 62 f.; Hennerkes/Binz, Die GmbH & Co., S. 215 ff.; Hesselmann, Handb., Rdn. 82 ff. (S. 51 ff.) u. Bülow, DB 1982, 527 ff., der die Zulässigkeit der Einheitsgesellschaft unter dem Blickpunkt des Institutionsmißbrauchs (vgl. hierzu oben § 5 I) untersucht und zum Ergebnis gelangt, daß bei entsprechender Gestaltung ein institutionsgerechter Gebrauch anzunehmen ist.

I. Der Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH bei einer Einheitsgesellschaft

Auch für die Einheitsgesellschaft ist bei einem Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH die Frage zu stellen, ob der Gesellschaftsvertrag wegen dieser Gestaltung zu Lasten der GmbH unausgeglichen ist. Ein Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG liegt wiederum erst vor, falls hierdurch eine echte Unterbilanz entsteht oder aufrecht erhalten wird.

Problematisch könnte bei einer Einheits-GmbH & Co. KG nur sein, daß keiner der Kommanditisten unmittelbar Gesellschafter der GmbH ist, so daß die Anwendbarkeit von § 30 GmbHG hieran scheitern könnte⁴.

Es ist aber anerkannt, daß unter § 30 GmbHG auch Auszahlungen an Nichtgesellschafter fallen, sofern es sich um einem Gesellschafter nahestehende Personen handelt. Für den Fall der Treuhandenschaft hat der BGH entschieden, daß der Treugeber für die Rückführung des an ihn ausgezahlten Stammkapitals wie ein Gesellschafter haftet⁵. Da der Kommanditist einer Einheitsgesellschaft eine wirtschaftlich ähnliche Stellung einnimmt, bestehen keine Bedenken, ihn persönlich ebenso gemäß §§ 30 f. GmbHG zur Haftung heranzuziehen⁶. Für Kommanditisten einer Einheitsgesellschaft besteht deshalb ebenfalls das Auszahlungsverbot nach § 30 GmbHG und bei Verstoß hiergegen, abgesehen von der Haftung nach den §§ 171 f. HGB auch eine Rückzahlungsverpflichtung nach § 31 GmbHG einschließlich der Ausfallhaftung nach Abs. 3-6. Insoweit besteht also ein wesentlicher Unterschied zur normalen GmbH & Co. KG, bei der für Kommanditisten, die nicht zugleich

4 Vgl. hierzu Eltermann, GmbH-Rdsch. 1973, 211.

5 BGHZ 31, 258 ff. (266 ff.); zustimmend Goerdler/Müller, a.a.O., Rdn. 56; Scholz/H.P. Westermann, GmbHG, § 30 Rdn. 25; mit Einschränkungen auch Canaris in FS R. Fischer, S. 31, 40.

6 So auch Hennerkes/Binz, Die GmbH & Co., S. 220; ähnlich, jedoch mit anderer Begründung Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 153 sowie Canaris, a.a.O., S. 40. Bei einer Einheits-GmbH & Co. KG kann man also im Ergebnis mit Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 257 ff. (260 f.), die §§ 30 f. GmbHG auf die Kommanditisten anwenden, obgleich sie nicht zugleich unmittelbar Gesellschafter der GmbH sind.

Gesellschafter der GmbH sind, eine Rückzahlungsverpflichtung gemäß § 31 GmbHG aus den oben dargelegten Gründen⁷ abzulehnen ist, solange sie nicht als einem GmbH-Gesellschafter nahestehende Personen angesehen werden können⁸.

II. Exkurs: Anderweitige Gefährdungen des Stammkapitals der GmbH bei einer Einheitsgesellschaft

1. Die Errichtung der Einheitsgesellschaft

Auch im übrigen ist das Stammkapital der GmbH bei einer Einheitsgesellschaft hinreichend durch die §§ 30 f. GmbHG geschützt. Vor allem würden die §§ 30 f. GmbHG zum Tragen kommen, wenn die Kommanditisten bei der Errichtung der Einheitsgesellschaft ihre GmbH-Anteile an die GmbH & Co. KG veräußern würden und durch die Kaufpreiszahlung die Zahlungsfähigkeit der GmbH & Co. KG so sehr beeinträchtigt wäre, daß bei der GmbH Rückstellungen zur Abdeckung des Risikos einer Inanspruchnahme aufgrund der persönlichen Haftung als Komplementär der KG in einem Umfang erforderlich wären, daß hierdurch das Vermögen der GmbH unter den Betrag ihres Stammkapitals gedrückt wird⁹. Selbst wenn die GmbH ihr Kapital nicht in die GmbH & Co. KG eingebracht hat, ist es hiernach möglich, daß eine vom Verbot des § 30 GmbHG erfaßte Auszahlung des Stammkapitals vorliegt: denn allein schon wegen der Komplementärstellung der GmbH ist ihr Vermögen in der bezeichneten Weise mit einer Rückstellung zu belasten⁹. Die Tatsache, daß die GmbH & Co. KG Inhaberin von GmbH-Anteilen wird, die in Vermögenswerten fundiert sind, welche nicht schon der GmbH & Co. KG gehörten, ändert hieran nichts, weil in derartigen Fällen im Zuge der Transaktion der Wert der GmbH-Anteile sinken wird. Dies geschieht im gleichen Maße, wie das Stammkapital der GmbH durch Rückstellungen aufgezehrt wird. Das kann im Extremfall zur Bewertung mit Null führen,

7 Vgl. oben § 8 II. 5. a) bb).

8 Näher dazu oben § 8 II 5.

9 Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 151.

nämlich dann, wenn die GmbH & Co. KG vor Erwerb der Anteile der Komplementär-GmbH kein Reinvermögen mehr hatte, etwa weil die gesamten Einlagen der Kommanditisten wegen angefallener Verluste aufgezehrt sind¹⁰.

Außerdem ist bei einer Einheitsgesellschaft jeweils noch zu berücksichtigen, daß der Einbringung von Anteilen der Komplementär-GmbH durch die Kommanditisten nicht die Wirkung einer Einlageleistung i.S.v.

- 10 Beispiel: Eine GmbH (Stammkapital DM 50.000,--) die ihr gesamtes Vermögen in Höhe von ebenfalls DM 50.000,-- in Wertpapieren angelegt hat, ist Komplementärin einer GmbH & Co. KG, bei der die gesamten Einlagen der Kommanditisten aufgezehrt sind. Vor dem Erwerb der Anteile der GmbH durch die GmbH & Co. KG stelle sich die Bilanz der GmbH & Co. KG vereinfacht etwa wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Kasse	DM 50.000,--	Einlage Gter 1	DM 0
Flüssige Mittel	DM 50.000,--	Einlage Gter 2	DM 0
		Verbindlichkeiten	DM 100.000,--
	<u>DM 100.000,--</u>		<u>DM 100.000,--</u>
	=====		=====

Durch den Erwerb der GmbH-Anteile zu einem Preis von DM 50.000,-- erhöhen sich zwar die Aktiva der GmbH & Co. KG um den Wert dieser Anteile; da bei diesem Kauf sich aber gleichzeitig der Kassenbestand der GmbH & Co. KG um DM 50.000,-- verringert, stehen den Verbindlichkeiten in Höhe von DM 100.000,-- neben den GmbH-Anteilen nur noch DM 50.000,-- flüssige Mittel gegenüber. Bei der GmbH ist also eine Rückstellung für die Inanspruchnahme wegen der, die sonstigen Aktiva der GmbH & Co. KG übersteigenden Verbindlichkeiten, in Höhe von DM 50.000,-- zu bilden, also in Höhe ihres gesamten Vermögens; der Wert der Anteile ist folglich mit Null anzusetzen und der Kauf der GmbH-Anteile hat der GmbH & Co. KG einen Verlust in Höhe von DM 50.000,-- eingebracht, weil der Kaufpreis für die GmbH-Anteile den infolge der Auszahlung des Kassenbestandes der GmbH & Co. KG um diese Summe reduzierten Wert der Anteile um eben diesen Betrag übersteigt. Die vereinfachte Bilanz ergibt nämlich nunmehr folgendes Bild:

Aktiva		Passiva	
Kasse	DM 0		
Flüssige Mittel	DM 50.000,--	Einlage Gter 1	DM 0
GmbH-Anteile		Einlage Gter 2	DM 0
(Wertpapiere	DM 50.000,--	Verbindlichk.	DM 100.000,--
./. Rückst.	DM 50.000,--)		
Verlust	DM 0		
	<u>DM 50.000,--</u>		
	<u>DM 100.000,--</u>		<u>DM 100.000,--</u>
	=====		=====

§ 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB zukommt. Das folgt seit dem 1.1.1981¹¹ unmittelbar aus § 172 Abs. 6 HGB. Man kann also vereinfacht sagen, daß bei der Errichtung einer Einheitsgesellschaft, wollen die Gesellschafter einer Haftung aus § 30 GmbHG bzw. §§ 171 ff. HGB entgehen, die Anteile der Komplementär-GmbH nur mit über die Summe der Hafteinlagen hinausgehendem Vermögen der GmbH & Co. KG erworben werden können¹². Andernfalls können die Kommanditisten die Anteile nur ohne Anrechnung auf ihre Einlageverpflichtung, § 171 Abs. 1, 2. Halbsatz HGB, und ohne Empfang einer Gegenleistung in die GmbH & Co. KG einbringen. Wird dementsprechend vorgegangen, so ist die Errichtung der Einheits-GmbH & Co. KG auch mit Blick auf § 30 GmbHG, §§ 171 ff. HGB unbedenklich.

2. Die Einheitsgesellschaft nach Herstellung der Wechselseitigkeit

Selbst bei einer hiernach ordnungsgemäß errichteten Einheits-GmbH & Co. KG hält Eltermann¹³ deren Stammkapital für gefährdet. Er geht davon aus, daß bei einer § 30 GmbHG widersprechenden Auszahlung an die Kommanditisten nur die Gesamthand, also die in diesem Fall meist vermögenslose GmbH & Co. KG, gemäß § 31 Abs. 1 GmbHG zur Wiedereinlage verpflichtet sei.

Eltermann legt hierbei¹⁴ folgenden Fall zugrunde: A ist Alleingesellschafter einer GmbH. Diese GmbH ist Komplementärin einer GmbH & Co., an welcher die GmbH jedoch vermögensmäßig nicht beteiligt ist. A und B haben als einzige Kommanditisten dieser GmbH & Co. eine Hafteinlage von je DM 1.000,-- übernommen, jedoch nicht eingebracht. A bringt daneben seine einbezahlten GmbH-Anteile unentgeltlich ein. Nachdem die

11 Inkrafttreten der GmbH-Novelle vom 4.7.1980, BGBI. I S. 836; vor dem 1.1.1981 konnte man dies aus § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB herleiten, vgl. Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 147 f.

12 Vgl. neben Hunscha, a.a.O., S. 147 f. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 62.

13 Eltermann, GmbH-Rdsch. 1973, 207 ff.

14 Eltermann, a.a.O., S. 208, 210 f.

Geschäfte nicht mehr so recht laufen, entschließen sich A und B zur Ausschüttung des Stammkapitals der GmbH an die KG und verteilen es dort hälftig "als Gewinn".

Der Anspruch aus § 31 Abs. 1 GmbHG gehe aber wegen Vermögenslosigkeit der GmbH & Co KG wirtschaftlich meist ins Leere und auch die §§ 161, 128 HGB würden nicht weiterhelfen, da insoweit Konfusion eintrete¹⁵. Eltermann kommt zur Annahme einer Konfusion, indem er davon ausgeht, daß die Verpflichtung der KG aus § 31 Abs. 1 GmbHG als Verbindlichkeit auch der GmbH (§§ 161, 128 HGB) dieser gleichzeitig als Gläubigerin zusteht¹⁵. Die Haftung der Kommanditisten ihrerseits aus § 171 Abs. 1 HGB mit ihrer ziffernmäßigen Begrenzung und ohne eine gegenseitige Einstandspflicht sei deswegen nicht ausreichend¹⁶.

Ähnliche Bedenken hat Ulmer¹⁷, wenn er ausführt, daß der Differenzierungsversuch von G. Kuhn¹⁸ - der im Hinblick auf BGHZ 45, 204 (Rektorfall) die Rechtsfolgen einer Unterkapitalisierung der GmbH & Co. KG den Gesellschaftern nicht in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten, sondern als GmbH-Gesellschafter auferlegen wolle - notwendig dann leerlaufen müsse, wenn die GmbH-Anteile in das Gesamthandsvermögen der KG eingebracht und die Kommanditisten somit nicht mehr selbst Gesellschafter der GmbH seien. In der Tat wäre in einem derartigen Fall eine Haftung der Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB unbefriedigend¹⁹. Eltermann und Ulmer übersehen aber insoweit, daß zu der Haftung der Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB noch die Rückzahlungsverpflichtung gemäß § 31 GmbHG hinzutritt, weil auch Auszahlungen an einen Nichtgesellschafter unter § 30 Abs. 1 GmbHG fallen können, wenn sie einem Gesellschafter zuzurechnen sind²⁰, so daß sich der Anspruch aus § 31 Abs. 1 GmbHG wegen Verletzung von § 30 Abs. 1

15 Eltermann, a.a.O., S. 210.

16 Eltermann, a.a.O., S. 211.

17 Ulmer in Hachenburg, GmbHG, Anh. § 30 Rdn. 99 a.E.

18 G. Kuhn in FS Heusinger, S. 203 ff.

19 Im obigen Fall Eltermanns stünden dem Anspruch gegen die KG aus § 31 GmbHG in Höhe des Stammkapitals der GmbH lediglich DM 2.000,- gegenüber.

20 Vgl. etwa Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 56.

GmbHG nicht gegen die KG, sondern unmittelbar gegen deren Kommanditisten als Zahlungsempfänger richtet. Aus § 31 Abs. 2 und 3 GmbHG ergibt sich, daß Schuldner des Erstattungsanspruchs i.d.R. der Empfänger der Zahlung ist, der nicht notwendig auch Gesellschafter sein muß²¹. Empfänger der Leistung sind aber letztlich die Kommanditisten, denn bei der KG ist das Stammkapital der GmbH im von Eltermann gebildeten Fall nur ein durchlaufender Posten²². Mit einer derartigen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG wird nicht etwa "die Prämisse der Selbständigkeit der Gesamthand" durchbrochen²³, sondern es werden lediglich die §§ 30, 31 GmbHG extensiv ausgelegt. Diese extensive Interpretation ist angesichts des insofern "indifferenten Wortlauts"²⁴ von § 30 Abs. 1 GmbHG ohne weiteres möglich und durch Zweck und Bedeutung der Vorschrift geradezu geboten²⁵.

Diese Auslegung der §§ 30, 31 GmbHG würde die Anwendung der genannten Normen nicht nur bei einer Einheits-GmbH & Co. KG auf die Auszahlung von Stammkapital an die Kommanditisten rechtfertigen, sondern sogar einen Durchgriff durch eine weitere GmbH erlauben, etwa wenn das Stammkapital der B-GmbH als Tochter einer A-GmbH an die nicht unmittelbar an der B-GmbH beteiligten Gesellschafter der A-GmbH ausbezahlt wird, bei der B-GmbH eine Unterbilanz entsteht²⁶.

21 Vgl. etwa Goerdeler/Müller, a.a.O., § 31 Rdn. 8 m.w.N. zur h.M.

22 Da bei einer Einheitsgesellschaft die Kommanditisten hinsichtlich der GmbH-Anteile eine wirtschaftlich ähnliche Stellung einnehmen wie ein Treugeber, haften sie zusätzlich nach den §§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 3 und 5 GmbHG; vgl. näher oben I.

23 So aber Eltermann, a.a.O., S. 212.

24 So Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 259; in diesem Sinn wird unter Auszahlung jede Zuwendung verstanden, ohne daß es auf deren rechtliches Gewand ankommt; vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., § 30 Rdn. 35.

25 Ähnlich, jedoch mit anderer Begründung Hunscha, GmbH-Rdsch. 1975, 153. Bei einer Einheitsgesellschaft kann man die §§ 30 f. GmbHG mit Hunscha, GmbH-Rdsch. 1973, 257 ff. (260 f.), auf die Kommanditisten anwenden, obgleich sie nicht zugleich unmittelbar Gesellschafter der GmbH sind; vgl. näher oben I.

26 Vgl. Goerdeler/Müller, a.a.O., Rdn. 50; Roth, GmbHG, § 30 Anm. 2.2.1 m.w.N.

Der Einwand Eltermanns, mit einer derartigen Anwendung der §§ 30 f. GmbHG werde die Prämisse von der Selbständigkeit der Gesamthand durchbrochen, kann von daher nicht überzeugen.

§ 10 Zusammenfassung der GmbH-rechtlichen Überlegungen zum Gewinnausschluß

(1) Der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG kann bereits bei der Gründung der GmbH & Co. KG vereinbart werden oder nach der Gründung im Wege einer Änderung des Gesellschaftsvertrages. In beiden Fällen handelt es sich um ein Gesellschaftergeschäft, welches daraufhin zu untersuchen ist, ob es zu Lasten der GmbH unausgeglichen ist. Selbst wenn das für den Abschluß oder die Änderung des Gesellschaftsvertrages zutreffen sollte, ist allein deswegen noch kein Verstoß gegen § 30 GmbHG gegeben. Ein solcher liegt vielmehr nur dann vor, wenn hierdurch an die Gesellschafter der GmbH zur Erhaltung des Stammkapitals der GmbH erforderliches Vermögen ausbezahlt wird, wobei unter Auszahlung allerdings jede auch nur mittelbare Zuwendung an die GmbH-Gesellschafter zu verstehen ist, durch welche dem Gesellschaftsvermögen ohne gleichwertige Gegenleistung Werte entzogen werden. Hierbei kann § 30 GmbHG auch insofern relevant werden, als infolge einer Auszahlung seitens der GmbH & Co. KG an einen Kommanditisten, der zugleich Gesellschafter der GmbH ist, das Vermögen der GmbH mittelbar unter den Nennwert des Stammkapitals sinkt.

(2) Hiernach verletzt der Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH im Regelfall § 30 GmbHG nicht:

Wird der Gewinnausschluß bei der Gründung der GmbH & Co. KG vereinbart oder wird bei einer Gesellschaftsvertragsänderung nur für zukünftige Zeiten auf die Gewinnchance verzichtet, bleiben bereits bestehende Gewinnansprüche also unangetastet, ist ferner mit der Gewinnbeteiligung gleichzeitig auch die Verlustteilhabe ausgeschlossen

und werden der GmbH die durch die Vertretung und Geschäftsführung der GmbH & Co. KG anfallenden Kosten erstattet, wie dies in der Praxis normalerweise der Fall sein dürfte, so verstößt eine solche Vereinbarung nicht gegen § 30 Abs. 1 GmbHG.

Ein Verstoß gegen § 30 GmbHG ist außerdem ausgeschlossen, wenn keiner der Kommanditisten der GmbH & Co. KG zugleich GmbH-Gesellschafter oder eine einem solchen zurechenbare Person ist; denn in diesem Fall kann im Gewinnausschluß keine Auszahlung an die Gesellschafter gesehen werden.

Verfügt eine vom Gewinn ausgeschlossene GmbH über anderweitige Einkünfte oder über namhaftes, den Betrag des Stammkapitals übersteigendes Vermögen, so kann sich die GmbH u.U. sogar an den Verlusten der GmbH & Co. KG beteiligen, ohne daß hierdurch sogleich das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen tangiert zu sein braucht.

Aber selbst wenn durch eine Verlustzuweisung o.ä. das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen aufgezehrt werden sollte, braucht insoweit noch kein Verstoß gegen § 30 GmbHG vorzuliegen. Entscheidend hinzukommen müßte in diesem Stadium noch eine Auszahlung an einen GmbH-Gesellschafter oder eine diesem zuzurechnende Person. Wird nämlich das Vermögen der GmbH durch Verluste mehr und mehr aufgezehrt, so daß die Gesellschafter schließlich die Liquidierung der Gesellschaften beschließen oder Konkurs anmelden müssen, ohne daß es zwischenzeitlich zu Auszahlungen an die Gesellschafter kommt, so kann auch eine wegen des Gewinnausschlusses unausgeglichene Gesellschaftsvertragsgestaltung für sich alleine noch keinen Verstoß gegen § 30 GmbHG begründen.

(3) Allein durch die Vereinbarung des Gewinnausschlusses kann § 30 GmbHG somit nur in den folgenden beiden Konstellationen verletzt werden: Zunächst, wenn die GmbH ohne adäquate Gegenleistung auf bereits bestehende konkrete Gewinnansprüche verzichtet und hierdurch eine Unterbilanz im Sinn des § 30 GmbHG eintritt. In derartigen Fällen ist der Verzicht bzw. die entsprechende Änderung des Gesellschaftsvertrages wegen Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 GmbHG unwirksam.

Sodann, wenn eine von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossene GmbH den

ansonsten über die Gewinnbeteiligung abgegoltene Aufwand für die von ihr geleisteten Dienste, insbesondere die Vertretung der GmbH & Co. KG, nicht vollständig ersetzt erhält. Wird hierdurch das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der GmbH angegriffen und erfolgen in diesem Stadium (Gewinn-) Auszahlungen an die GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnende Personen, sei es auch seitens der KG, so löst dies die Rückzahlungsverpflichtung nach §§ 30 Abs. 1, 31 GmbHG aus. Die Wirksamkeit der zugrundeliegenden Gesellschaftsvertragsgestaltung wird hierdurch aber nicht berührt, da - abgesehen von Fällen des Verzichts oder der Aufrechnung - ein Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG weder zur Nichtigkeit des Grund- noch des Übertragungsgeschäfts führt. Kommt es bei einer solchen Gestaltung zu keinem Verstoß gegen § 30 Abs. 1 GmbHG, so steht doch in jedem Fall § 30 GmbHG solange einer Gewinnausschüttung, auch seitens der KG, an die GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnenden Personen entgegen, wie das Stammkapital der GmbH nicht wieder in vollem Umfang vorhanden ist.

(4) Zur Behebung dieser Situation müssen sich die Gesellschafter notfalls darüber einigen, die KG-Gewinne entgegen dem im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnausschluß solange der GmbH gutzubringen, bis deren Unterbilanz im Sinn von § 30 GmbHG ausgeglichen ist, damit darüber hinausgehende Gewinne wieder an die Kommanditisten ausbezahlt werden können. Verweigern Gesellschafter hierbei die Mitwirkung, so können die übrigen regelmäßig unter Berufung auf die gesellschaftlicherliche Treuepflicht gleichwohl eine entsprechende Modifikation der gesellschaftsvertraglichen Festlegungen über den Gewinnausschluß erreichen, weil die Beteiligten bei deren Schaffung in aller Regel den Eintritt einer Situation nicht bedacht haben dürften, in der der Gewinnausschluß der GmbH dazu führen kann, daß auch eine Gewinnausschüttung seitens der KG an die Kommanditisten, die zugleich GmbH-Gesellschafter oder diesen zuzurechnende Personen sind, unzulässig wird, obgleich die KG Gewinne erzielt hat. Das gilt jedenfalls dann, wenn bei einer GmbH & Co. KG, die Gewinne erwirtschaftet, ein oder mehrere Gesellschafter dringend auf die Gewinnausschüttung angewiesen sind, und ein anderer Gesellschafter jegliche Auszahlung

allein mit dem Hinweis auf die bei der GmbH vorliegende Stammkapitalverkürzung zu verhindern sucht, obgleich diese ohne weiteres durch Zuweisung eines Teils der KG-Gewinne an die GmbH behoben werden könnte.

(5) Bei der Frage, ob durch eine Auszahlung das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen angegriffen wird, ist auf das mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zum Verkehrswert bewertete Reinvermögen der GmbH abzustellen. Hierbei kann die Bewertung der Aktiva nach den Regeln erfolgen, die auch für die Feststellung einer Überschuldung maßgeblich sind, d.h. daß stille Reserven nicht unberücksichtigt bleiben müssen. Es muß also eine echte Unterbilanz im Sinn des § 30 GmbHG vorliegen. Eine Bewertung nach § 42 GmbHG geht darüber hinaus und wird vom Reichsgericht und der ihm folgenden Literatur im Zusammenhang mit § 30 GmbHG zu Unrecht verlangt; eine buchmäßige Unterbilanz ist somit für die Frage, ob gegen § 30 GmbHG verstoßen wird, nicht maßgeblich.

(6) Bezüglich der Vertretungs- bzw. Geschäftsführungskosten ist unter dem Gesichtspunkt von § 30 GmbHG zu prüfen, ob sie "richtig" angesetzt sind, oder ob das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung nicht ausgewogen ist.

Bei einer vom Gewinn ausgeschlossenen GmbH bedeutet dies im Regelfall, daß ihr die durch die Vertretung und ggf. auch die Geschäftsführung entstehenden Kosten zu erstatten sind. Bei einer nicht vom Gewinn ausgeschlossenen GmbH werden diese Kosten i.d.R. durch den Gewinnanteil - u.U. durch einen zusätzlichen Gewinnanteil - abgegolten. Gleich, ob die GmbH von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen ist oder nicht, sind die gesellschaftsvertraglichen Festlegungen über die Vertretungs- und Geschäftsführungskosten am Maßstab eines Drittgeschäfts zu messen.

Zusätzlich zum oben Gesagten ist bei einem Geschäftsführer, der auch GmbH-Gesellschafter oder Kommanditist ist, darauf zu achten, daß ihm, wenn und solange bei der GmbH eine Unterbilanz im Sinn des § 30 GmbHG besteht, bzw. der Kapitalanteil des Geschäftsführers an der Kommandit-

gesellschaft unter den Betrag der Haftenlage herabgemindert ist, nur ein angemessenes Gehalt gewährt werden darf.

(7) Für die Praxis ergibt sich aus alledem die Empfehlung, eine von der Gewinnverteilung ausgeschlossene Komplementär-GmbH im Gesellschaftsvertrag zugleich von der Verlustbeteiligung auszuschließen und dort auch ausdrücklich festzulegen, daß ihr die entstehenden Vertretungs- sowie ggf. auch die Geschäftsführungskosten zu erstatten sind, am besten entsprechend dem jeweiligen Anfall.

Je nach Lage des Falles kann es außerdem zweckmäßig sein, zusätzlich solche Steuern zu erstatten, die ansonsten das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen aufzehren würden, wie z.B. die Vermögensteuer.

(8) Bei einer Einheitsgesellschaft gelten hinsichtlich der Zulässigkeit des Gewinnausschlusses dieselben Grundsätze wie bei einer normalen GmbH & Co. KG. Zwar ist bei einer Einheitsgesellschaft keiner der Kommanditisten unmittelbar Gesellschafter der GmbH; die Kommanditisten einer Einheitsgesellschaft haben im Verhältnis zur GmbH aber eine ähnliche Stellung wie ein Treugeber, sind also dem GmbH-Gesellschafter zuzurechnende Personen, so daß sie außer nach den §§ 171 f. HGB auch gemäß den §§ 30 f. GmbHG haften. Daher ist bei einer Einheitsgesellschaft das Stammkapital der GmbH wie auch das Kommanditkapital ausreichend geschützt; gegenteilige Befürchtungen sind nicht gerechtfertigt.

ANHANG: DER GEWINNAUSSCHLUSS DER KOMPLEMENTÄR-GmbH IM STEUERRECHT

§ 11 Der Gewinnausschluß als verdeckte Gewinnausschüttung

I. Das steuerrechtliche Institut der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung

Grundsätzlich ist für die Besteuerung die bürgerlich-rechtliche Gestaltung maßgeblich, soweit nicht ausdrücklich Normen des Steuerrechts entgegenstehen¹. Als steuerliche Besonderheit ist hier das Institut der "verdeckten Gewinnausschüttung" (vGA) zu beachten².

2. Die verdeckte Gewinnausschüttung

Nach Körperschaftsteuerrecht³ mindert eine vGA das Einkommen einer Körperschaft nicht. Zweck dieser Vorschrift war vor allem, daß damit die steuerliche Doppelbelastung des Gewinns einer Körperschaft - Versteuerung des Gewinns zunächst bei der Gesellschaft, danach Versteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Gesellschafter - sichergestellt werden sollte⁴. Da die Körperschaftsteuerreform an der selbständigen Besteuerung der Gewinne bei der Kapitalgesellschaft und der Ausschüttungen beim Anteilseigner formal nichts geändert hat, ist der Problembereich der vGA auch im KStG 1977 erhalten geblieben^{4a}. Aus diesem Grund sind nach wie vor alle geldwerten Vorteile, die einem Gesellschafter

1 BFH, BStBl. III 1959, 50 f.; BFH, GmbH-Rdsch. 1968, 55 ff. (56).

2 Böttcher in: Aktuelle Probleme der GmbH & Co., S. 84.

3 Vgl. § 8 Abs. 3 KStG 1977 und früher § 6 Abs. 1 S. 2 KStG a.F.; vgl. auch Felix/Streck, KStG, § 8 Rdn. 150 (vGA-ABC); Tillmann in Handbuch der GmbH Bd. II, S. III 130/15 ff. (Rdn. III 387 ff.).

4 Böttcher, a.a.O., S. 95.

4a Gutschick, Institut FSt, Heft 117, S. 17; vgl. hierzu auch unten § 12 II.

oder einer einem Gesellschafter nahestehenden Person zugewendet werden und die einem Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt werden, als eine vGA zu betrachten⁵.

Danach kann der Tatbestand der vGA vorliegen, wenn der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH bei der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung zugunsten der Anteile der Kommanditisten so niedrig festgesetzt wird, daß ein Dritter, also z.B. der Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH, deren Gesellschafter nicht zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, eine solche Gewinnverteilung als nicht angemessen ansehen würde⁶.

Dasselbe gilt, soweit der Auslagenersatz, den die GmbH & Co. KG der GmbH gewährt, zu niedrig, als nicht angemessen ist⁷. Das führt dann dazu, daß steuerlich der Komplementär-GmbH ein Gewinnanteil zugerechnet wird, auch wenn sie gesellschaftsrechtlich am Gewinn der GmbH & Co. KG nicht teilnimmt, weil eine GmbH mit fremden Dritten als Gesellschaftern sich nicht damit einverstanden erklären würde, Komplementärin einer GmbH & Co. KG ohne Gewinnbeteiligung zu werden⁸. Eine natürliche Person kann hierbei nicht als Dritter zum Vergleich herangezogen werden, da eine GmbH letztlich nur summenmäßig beschränkt mit ihrem jeweiligen Vermögen haftet, das meist nicht viel höher, evtl. sogar geringer ist, als ihr Stammkapital; eine natürliche Person haftet dagegen nicht nur mit ihrem gegenwärtigen Vermögen - das allerdings sogar noch geringer sein kann als das Mindeststammkapital einer GmbH - sondern auch mit zukünftig erworbenem Vermögen⁹.

5 BFH BStBl. II 1971, 600; Kießling, Körperschaftsteuer, S. 82.

6 Vgl. Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 178 f.

7 Vgl. Hesselmann, Handb. S. 176 Rdn. 311.

8 Ähnlich Böttcher, a.a.O., S. 95.

9 BFH, GmbH-Rdsch. 1968, 55 ff. (S. 58, 5 c a.E.).

II. Umfang der steuerrechtlichen Anerkennung des Gewinnbeteiligungsausschlusses der Komplementär-GmbH

Die steuerliche Anerkennung des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnausschlusses hängt also davon ab, inwieweit sich eine GmbH mit fremden Dritten als Gesellschaftern damit einverstanden erklären würde. Dies ist unterschiedlich zu beurteilen, je nachdem, ob die GmbH ihr Kapital in die KG eingebracht hat, ob sie auch am Verlust der KG teilnimmt und ob sie Geschäftsführungsaufgaben wahrzunehmen hat.

1. Maßgeblichkeit der kapitalmäßigen Beteiligung

Leistet die Komplementär-GmbH eine Kapitaleinlage und ist sie so am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt, so würde ihr als Komplementär-Gesellschafterin nach der subsidiären und dispositiven (§ 163 HGB) Regelung des § 168 Abs. 1 HGB zunächst ein Anteil von 4 vom Hundert ihres Kapitalanteils zustehen, soweit der Jahresgewinn hierzu ausreicht¹⁰ (§ 168 HGB i.V.m. § 121 Abs. 1 S. 1 und 1. Halbs. S. 2 HGB) und nach der ebenfalls subsidiären und dispositiven Regelung in § 169 Abs. 2 HGB von einem diesen Betrag übersteigenden Gewinn ein den Umständen nach angemessener Anteil.

Mit Blick auf diese grundsätzlichen, wenn auch subsidiär-dispositiven Regelungen fällt es den Steuerbehörden leicht, eine dahinter zurückbleibende Gewinnbeteiligung der GmbH als wirtschaftlich nicht angemessen anzusehen und mit der Tatsache in Verbindung zu bringen, daß die Gesellschafter der GmbH zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind. Damit wird die Ursache für das Zurückbleiben des Gewinnanteils der GmbH hinter dem gesetzlichen Regelungsvorschlag im Gesellschaftsverhältnis der Gesellschafter - der mitgliedschaftlichen Ebene - gesehen und so über das Institut der vGA der Komplementär-GmbH ein wirtschaftlich angemessener Anteil am Gewinn zugerechnet, wobei es den

10 Reicht der Jahresgewinn hierzu nicht aus, so bestimmen sich die Anteile nach einem entsprechend niedrigeren Satze.

Kommanditisten kaum möglich sein wird, Gegenteiliges plausibel zu begründen¹¹. Dieser steuerrechtlichen Beurteilung ist dort eine Schranke gesetzt, wo die Komplementär-GmbH gesellschaftsvertraglich nicht zur Leistung einer Kapitaleinlage verpflichtet und so die GmbH überhaupt nicht am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt ist¹². Dieses "Patentrezept" hat aber den Nachteil, daß die Gesellschafter den mindestens aufzubringenden Teilbetrag des Stammkapitals der GmbH von DM 25.000,-- (§§ 7 Abs. 2, 8 Abs. 2 GmbHG)¹³ nicht innerhalb der KG verwenden können¹⁴, sondern irgendwie anderweitig anlegen müssen, etwa zinsgünstig bei Banken etc. Außerdem könnte die GmbH ihr Stammkapital für ein anderes eigenes Unternehmen verwenden.

Hat die Komplementär-GmbH keine Einlage geleistet, so kann ihr - auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise - kein ihrem Kapitalanteil entsprechender Gewinnanteil über § 8 Abs. 3 KStG 1977¹⁵ zugerechnet werden. Ist die GmbH aber, wenn auch nur geringfügig, am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt, so ist ihr nicht nur ein anteiliger Gewinnanteil zuzurechnen, sondern bei einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals der GmbH & Co. KG ist der Kapitalanteil der GmbH an

11 Auf dem Gebiet des Steuerrechts kann von daher gegen die Rechtsprechung des BFH nichts eingewendet werden. Bedenklich wäre nur eine rein schematische Übertragung dieser Steuerrechtsprechung auf gesellschaftsrechtliche Probleme, wie die Frage, ob § 30 GmbHG bei bestimmten Gesellschaftsvertragsgestaltungen verletzt ist.

12 Vgl. hierzu genauer Böttcher, a.a.O., S. 95 ff., insbesondere S. 96.

13 Bei seit dem 1.1.1981 gegründeten Gesellschaften; ab. 1.1.1986 gilt der Betrag von 25.000,-- für alle Gesellschaften mbH; vgl. Art. 12 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4.7.1980, BGBl. I 1980, 836 ff.; vor dem 1.1.1981 genügten bereits DM 5.000,-- (1/4 des damals vorgeschriebenen Mindest-Stammkapitals).

14 Es ist insbesondere nicht sinnvoll, das Stammkapital der GmbH der GmbH & Co. KG als Darlehen zur Verfügung zu stellen, da auch dies - bei Anwendung wirtschaftlicher Betrachtungsweise und wegen § 15 EStG - steuerlich, vor allem soweit auf Dauer angelegt, entgegen der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung doch als Einlage angesehen werden kann, vgl. Böttcher, a.a.O., S. 96.

15 Früher § 6 Abs. 1 S. 2 KStG a.F.

der GmbH & Co. KG anteilig mit zu erhöhen; andernfalls kann schon in der unterbliebenen (Mit-) Erhöhung¹⁶ - soweit die GmbH hierzu finanziell in der Lage gewesen wäre¹⁷ - eine vGA gesehen werden¹⁸, mit all ihren negativen Folgen¹⁹, wobei allerdings eine nochmalige Erhöhung des Gewinnanteils der Kommanditgesellschaft durch Zurechnung der vGA bei den Gewinnanteilen der Kommanditisten nicht mehr vorzunehmen ist¹⁸.

2. Die Verlustbeteiligung

Eine Verringerung der wirtschaftlich angemessenen Gewinnbeteiligung ist weiterhin dadurch möglich, daß man die GmbH nicht an von der GmbH & Co. KG erlittenen Verlusten beteiligt, diese also allein den Kommanditisten zuweist. Je nach der Größe des bei der GmbH & Co. KG vorhandenen Verlustrisikos der Kommanditisten kann dann in wirtschaftlich angemessenem Umfang der Gewinnanteil der GmbH im Ausgleich für

-
- 16 Eine derartige einseitige Kapitalanteilserhöhung würde, wenn sie im Wege eines Mehrheitsbeschlusses (gegen die Stimmen der GmbH) zustande kommt, ja auch gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und die gesellschaftlerliche Treuepflicht verstoßen; vgl. zur mißbräuchlichen Stimmrechtsausübung als Verstoß gegen die gesellschaftlerliche Treuepflicht auch BGH, NJW 1980, S. 1278 f.
 - 17 Wenn sie z.B. genügend Rücklagen hierfür gehabt hätte.
 - 18 BFH, BB 1977, 631 f. = DB 1977, 938 f.; eine solche einseitige Erhöhung der Kapitalanteile ist aber nach einem weiteren Urteil des BFH, BB 1977, 632 = DB 1977, 940 f., z.B. dann keine vGA, wenn der der GmbH verbleibende Gewinnanteil immer noch hoch ist und die GmbH bei Ausscheiden der Kommanditisten das Unternehmen nicht mit ähnlichem Erfolg fortführen könnte. Das ist nach dieser Entscheidung des BFH der Fall, wenn die Grundlage des Unternehmens der KG die Erfindung oder ein Know-how sind, die ihr der Kommanditist aufgrund eines kurzfristig kündbaren Lizenzvertrages zur Nutzung überlassen hat und gleiche Rechte von Dritten nicht zu erhalten sind.
 - 19 Heute im wesentlichen die zusätzliche Liquiditätsbelastung (vgl. näher unten § 12 III.); früher wurde die vGA bei der GmbH mit dem Thesaurierungssteuersatz belastet und war i.d.R. zusätzlich bei dem Empfänger nochmals der Einkommensteuer zu unterwerfen, vgl. genauer Krollmann, KStG, § 6 Rdn. 241-245; Gutschick, Institut FSt, Heft 117, S. 14.

den Verlustausschluß verringert werden²⁰.

3. Entschädigung für das Haftungsrisiko

Selbst wenn das (Stamm-) Kapital der GmbH nicht in die Kommanditgesellschaft eingebracht worden und sie auch vom Verlust ausgeschlossen ist, ist ihr aber noch eine "das evtl. vorhandene Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn in einer Höhe einzuräumen, mit der sich eine aus gesellschaftsfremden Personen bestehende GmbH zufriedengegeben hätte." Dies dürfte seit dem grundlegenden Urteil des BFH vom 15.11.67²¹ allgemein anerkannt sein²². Danach wird also ein völliger Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH steuerrechtlich nicht anerkannt. Allerdings folgt aus dem Urteil des BFH nicht, daß damit die das eventuell vorhandene Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn nicht auch in der Gewäh-

20 Vgl. Böttcher, a.a.O., S. 96.

Die Nichtbeteiligung der GmbH am Verlust der GmbH & Co. KG hatte ursprünglich nicht nur den Vorteil, daß entsprechend der Höhe des Verlustrisikos der Kommanditisten der Gewinnanteil der GmbH gemindert werden konnte, sondern die Kommanditisten konnten auch den ihnen zugewiesenen Verlust, welcher sich durch den Verlustausschluß der Komplementär-GmbH anteilig erhöhte, in vollem Umfang mit Einkünften aus anderen Quellen saldieren - eine Tatsache, die sich die sog. Abschreibungsgesellschaften zunutze machten -, während ein der Komplementär-GmbH zugewiesener Verlustanteil stets im Bereich der Kapitalgesellschaft bleibt und nur innerhalb derselben mit weiteren Einkünften verrechnet werden oder zurück- oder vorgetragen werden konnte, § 8 Abs. 1 KStG 1977, (§ 6 Abs. 1 KStG a.F.), § 10 d EStG (vgl. etwa Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 114; Hesselmann, Handb. S. 43 (Rdn. 72)). Mit der Einfügung des § 15 a EStG durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.8.1980, BGBl. I, 1545, besteht jedoch für Kommanditisten nur noch die Möglichkeit des Verlustausgleichs bis zur Höhe des Haftungsbetrages.

21 BFH, GmbH-Rdsch. 1968, 55 ff. = DB 1968, 334 ff. = BStBl. II 1968, 152.

22 Vgl. etwa Barth, GmbH-Rdsch. 1968, 120 ff.; Seithel, GmbH-Rdsch. 1975, 134 f.; Schulze zur Wiesche, DB 1975, 1956 ff.

rung eines festen Entgelts liegen kann²³. Das Entgelt, das eine Fremd-GmbH fordern würde, braucht also nicht in einer prozentualen Beteiligung am von der GmbH & Co. KG erwirtschafteten Gewinn zu liegen, sondern kann ohne weiteres als festgesetzte Summe²⁴ gewährt werden. Zur Höhe eines derartigen festen Entgelts kann unter Berücksichtigung eines weiteren BFH-Urteils²⁵ angenommen werden, daß eine wirtschaftsübliche Avalprovision²⁶ von regelmäßig 1 % bis 5 % des haftenden GmbH-Vermögens angemessen ist - soweit der GmbH ihre Auslagen ersetzt werden und sie nicht mit einer Einlage an der KG beteiligt ist. Die genauere Höhe des Entgelts zwischen 1 % und 5 % soll dabei an einer dem Risiko entsprechenden, im Wirtschaftsleben üblichen Avalprovision gemessen werden, wobei aber das Risiko einer Komplementär-GmbH vielfach höher zu veranschlagen ist, wenn z.B. der KG-Vertrag für die GmbH längere Zeit unkündbar ist; falls die Vergütung nur aus einem Gewinn zu zahlen ist, ist ein etwaiger Ausfall in gewinnlosen Jahren durch einen höheren Ansatz des Vergütungssatzes zu berücksichtigen.

Im übrigen ist nach den Ausführungen des BFH in diesem Urteil auch ein Hundertsatz vom Gewinn - als Vorweg für die Haftung - so zu bemessen, daß die Gewinnverteilung für die GmbH ein Entgelt erwarten läßt, das im Durchschnitt der wirtschaftlichen Avalprovision entspricht. Wird damit zwar steuerrechtlich ein völliger Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH vom Gewinn ihrer GmbH & Co. KG nicht anerkannt, so kann eine GmbH nach obigen Grundsätzen auch unter steuerlichen Gesichtspunkten doch weitgehend von der Gewinnverteilung

23 Bei Gewährung eines festen Entgelts war ja z.B. nach Wieland noch "das Dasein eines Gesellschaftsverhältnisses" ausgeschlossen. (Wieland, Handelsrecht, S. 548 Fn. 1).

24 Vgl. schon Schlegelberger/Geßler, HGB, 1. Aufl. 1939, § 105 Anm. 6.

25 BFH, DB 1977, 846.

26 Also einer Provision für die Übernahme einer (Wechsel-) Bürgschaft (durch eine Bank).

ausgeschlossen werden^{26a}. Hierbei sei darauf hingewiesen, daß das Unterbleiben der steuerrechtlichen Anerkennung den Gewinnausschluß keinesfalls unzulässig macht, sondern allein dazu führt, daß der GmbH steuerlich ein entsprechender Betrag als Einnahme zugerechnet wird.

4. Geschäftsführung und Geschäftsführungskosten

Nach der gesetzlichen Regelung in einer KG ist zwar grundsätzlich ein Komplementär zur Geschäftsführung berufen. Zwingend ist dies aber nicht²⁷. Von der organschaftlichen Vertretung als Gesellschafter sind dagegen in § 170 HGB die Kommanditisten zwingend ausgeschlossen²⁸; die gesellschaftliche Vertretung einer KG muß also stets von einem Komplementär wahrgenommen werden. Die Geschäftsführerbefugnis kann schon wegen § 163 HGB entgegen § 164 HGB einem Kommanditisten übertragen und dementsprechend der Komplementär-GmbH entzogen werden; dies auch dann, wenn die GmbH die einzige persönlich haftende Gesellschafterin ist. Ist aber der Komplementärin die Geschäftsführungsbefugnis entzogen und ein Kommanditist als Prokurist oder "Generalbevollmächtigter" vertretungsberechtigt, so kommt die gesellschaftsrechtliche Vertretungsbefugnis der Komplementär-GmbH kaum mehr zum Tragen.

In einem derartigen Fall wird die GmbH & Co. KG wirtschaftlich ge-

26a Diese unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten recht praktikable Lösung kann auf den gesellschaftsrechtlichen Problemkreis, ob durch den Gewinnausschluß der GmbH der § 30 GmbHG verletzt wird (vgl. oben § 8), nicht übertragen werden, da es unter dem Blickwinkel der vGA nicht auf das Entstehen einer (echten) Unterbilanz ankommt.

27 Vgl. § 163 HGB.

28 Die Regelung des § 170 HGB wird in § 163 HGB nicht der Dispositionsfreiheit unterstellt. § 170 HGB schließt aber nicht die rechtsgeschäftliche Vertretung der KG als Prokurist etc. aus.

sehen in rechtlich einwandfreier Weise²⁹ vom geschäftsführungs- und vertretungsberechtigten Kommanditisten geführt³⁰, so daß der Komplementär-GmbH keine Tätigkeitsvergütung als Geschäftsführerin zustehen kann. Da auch die Vertretung der KG ganz überwiegend durch den "Gesellschafterprokuristen" wahrgenommen wird, könnte selbst eine GmbH mit KG-fremden Gesellschaftern von daher keine Gewinnanteilserhöhung (Vorweg etc.) verlangen.

Zwar führt der gesellschaftsvertragliche Ausschluß der GmbH von der Geschäftsführung, d.h. der Entzug der gesellschaftsrechtlich dispositiven Geschäftsführungsbefugnis des Komplementärs dazu, daß der Komplementär-GmbH auch nicht über das Institut der vGA ein angemessener Vorweggewinn oder ein sonstiger Ersatz der Geschäftsführungskosten zugerechnet werden kann, weil auch eine fremde GmbH einen solchen nicht verlangen könnte, soweit sie von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist³¹. Dennoch ist ein Entzug der Geschäftsführungsbefugnis nicht unbedingt notwendig, da bei der Komplementär-GmbH dieser Vorweggewinn bzw. sonstige Ersatz der Geschäftsführungskosten sich nicht einkommenserhöhend auswirken muß, wenn sie hiervon ihre entstandenen Geschäftsführungskosten bestreitet. Sie kann dann die tatsächlich bei ihr angefallenen Geschäftsführungskosten bei ihrer

29 Bedenken könnten sich allenfalls daraus ergeben, daß die Förderung des gemeinsamen Zwecks der GmbH & Co. KG durch die GmbH in derartigen Fällen sich im wesentlichen darauf beschränkt, mit ihrem Vermögen für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG einzustehen. Ist aber im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß die Komplementärin primär nur diesen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszweckes zu leisten hat, so trägt die Komplementär-GmbH genau soviel zur Erreichung des gemeinsamen Zweckes bei, wie gesetzlich und vertraglich gefordert wird. Im übrigen darf nicht übersehen werden, daß die GmbH bei einer derartigen Gestaltung - auch soweit sie vom Verlust ausgeschlossen ist - ein echtes unternehmerisches Risiko trägt (krit. hierzu unter steuerlichen Gesichtspunkten: Schulze zur Wiesche, FR 1976, 112 ff.), was als Beitrag zur Förderung des gemeinsamen Zweckes nicht unterschätzt werden darf; vgl. hierzu auch oben § 6.

30 Zur Tätigkeit des Kommanditisten im Dienste der KG allgemein vgl. G. Hueck, DB 1962, 1363 ff.; zur gesellschaftsvertraglichen Regelung des Tätigwerdens des Kommanditisten vgl. insbes. S. 1366 f.

31 Vgl. Böttcher, a.a.O., S. 103.

Veranlagung als Betriebsausgaben geltend machen, so daß ihr körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen sich, soweit der Vorweggewinn richtig angesetzt ist, durch diesen nicht erhöht. Erhält die GmbH ohnedies nur ihre Geschäftsführungskosten angemessen ersetzt, so geht diese Regelung schon von vornherein davon aus, daß der Komplementär-GmbH abzugsfähige Kosten entstanden sind, weswegen sich bei dieser Gestaltung das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen der GmbH nicht erhöht. Ist der Geschäftsführer der GmbH zugleich Kommanditist der GmbH & Co. KG, so wird dessen Geschäftsführergehalt einkommensteuerlich ohnedies gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als aus der GmbH & Co. KG-Beteiligung entstandener Gewinn angesehen, und zwar in dem Umfang, wie seine Tätigkeitsvergütung anteilig auf die Führung der Geschäfte der GmbH & Co. KG zurückzuführen ist³². Unter diesem Gesichtspunkt ist es genauso zweckmäßig, im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren, daß die GmbH der GmbH & Co. KG die bei der GmbH tatsächlich entstandenen und auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG entfallenden Kosten turnusgemäß³³ in Rechnung stellen kann und ihr darüber hinaus für die Führung der Geschäfte der GmbH & Co. KG ein Vorweg nicht zusteht³⁴.

Hat die GmbH einen Fremdgeschäftsführer oder ist der Geschäftsführer der GmbH nicht Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, so ist dessen Gehalt darüber hinaus auch eine im Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung der GmbH & Co. KG zu berücksichtigende und vom Gewinnanteil der GmbH als Gesellschafter abzuziehende Betriebsausgabe, also eine Zahlung, die auch den Gewinn der GmbH & Co. KG mindert³⁵, weil § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar ist. Dies wirkt sich letztlich bei der Gewerbesteuerlast der GmbH & Co. KG aus, weil sich

32 Vgl. etwa BFH, DB 1977, 939 u. BFH, BStBl. III 1965, 502.

33 Z.B. monatlich.

34 Vgl. etwa das grundlegende Urteil des BFH vom 15.11.1967, GmbH-Rdsch. 1968, 55 f.

35 BFH, BStBl. III 1965, 502.

damit der Gewerbeertrag der GmbH & Co. KG im gleichen Umfang verringert³⁶.

5. Umfang der steuerrechtlichen Anerkennung des Gewinnausschlusses bei günstiger Gesellschaftsvertragsgestaltung

Ist die Komplementär-GmbH aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung nicht am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt, von der Verlustteilhabe ausgeschlossen und erhält sie, soweit sie Geschäftsführungs- und Vertretungsaufgaben wahrnimmt, ihre Auslagen ersetzt, so erkennen die Finanzbehörden eine Gewinnbeteiligung als ausreichend an, die zwischen DM 500,-- und DM 2.500,-- pro Jahr³⁷ liegt, falls sich das Vermögen der GmbH auf das Mindeststammkapital

36 Von den unterschiedlichen Freibeträgen (§ 19 Abs. 2, 3 u. 4 EStG) einmal abgesehen, ergeben sich in der Einkommensteuerbelastung des Geschäftsführers der GmbH hingegen keine Unterschiede. Die Zahlung des Geschäftsführergehalts wird lediglich einmal als Einkunft aus Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 EStG angesehen (der Geschäftsführer ist zugleich Kommanditist) und im anderen Fall als Einkunft aus nicht selbständiger Arbeit § 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 EStG (der Geschäftsführer ist nicht Gesellschafter der Kommanditgesellschaft).

37 1 % von DM 50.000,-- = DM 500,--; 5 % von 50.000,-- = 2.500,--; bei dem Urteil des BFH vom 3.2.77 muß allerdings berücksichtigt werden, daß es bereits unter dem Einfluß des KStG 1977 gestanden sein mag, und früher die Finanzbehörden bezüglich der Höhe der Avalprovision für die Haftung der GmbH evtl. strengere Maßstäbe angelegt haben; so hielt das im Streitfall zuständige Finanzamt statt der gesellschaftsvertraglich vereinbarten 6 % (!) des Stammkapitals als Avalprovision 15 % für angemessen, also immerhin DM 3.000,-- bezogen auf ein Stammkapital von DM 20.000,--. Das ist zwar auch nicht viel, soweit die KG relativ hohe Erträge erwirtschaftet. Der vom Finanzamt für angemessen erachtete Prozentsatz von 15 % des Stammkapitals würde aber bei Betrieben mit einem niedrigeren Gewinn als 15 % des Gesellschaftskapitals sogar dazu führen, daß die Gesellschafter der GmbH besser einen anteiligen Hundertsatz vom Gewinn gewähren würden.

von DM 50.000,--³⁸ beschränkt. Geht man davon aus, daß in diesen Fällen die GmbH & Co. KG Gewinne in Millionenhöhe erzielen kann, so kommt - wirtschaftlich gesehen - auch die steuerliche Gewinnzurechnung einem Gewinnausschluß nahezu gleich.

§ 12 Folgen der Körperschaftsteuerreform

I. Beibehaltung des Instituts der vGA im KStG 1977

Die Körperschaftsteuerreform hat zwar den Anreiz zur Vornahme einer vGA verringert, weil ein wichtiger Beweggrund, die Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne hinfällig geworden ist. Es ist in all den Fällen die Motivation zur vGA weggefallen, in welchen der steuerliche Effekt der vGA einfacher Natur ist und nur bei der Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangt, nicht noch zusätzlich bei der Besteuerung des Gesellschafters, weil die vGA beim Gesellschafter bereits der Lohnsteuer¹ oder der Einkommensteuer² bzw. Körperschaftsteuer unterworfen war³. Nach wie vor besteht aber ein Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen in Fällen, in denen der steuerliche Effekt doppelter Natur³ ist, die vGA also einen Sachverhalt verdeckt, welcher auch beim Gesellschafter steuer-

38 Für vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betr. die Gesellschaft m. beschränkter Haftung u. anderer handelsrechtlicher Vorschriften v. 4.7.80 (BGBl. I, 1980, 836 ff.) gegründete Gesellschaften mbH mit einem Stammkapital von nur DM 20.000,-- genügte hiernach bereits ein Betrag zwischen DM 200,-- und DM 1.000,--; ab dem 1.1.1986 beläuft sich jedoch auch für diese Gesellschaften der Mindestbetrag des Stammkapitals auf DM 50.000,--.

1 Z.B. bei Zahlung eines überhöhten Gehalts durch die Gesellschaft an einen Gesellschafter-Geschäftsführer.

2 Z.B. bei nicht angemessener Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH, wenn die insoweit überhöhten Gewinne der Kommanditisten bei diesen bereits mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfaßt sind.

3 Vgl. näher etwa Krollmann, KStG, § 6 Rdn. 242-244.

lich noch nicht erfaßt, aber voll einkommensteuerpflichtig ist⁴.

Da die Körperschaftsteuerreform an der selbständigen Besteuerung der Gewinne bei der Kapitalgesellschaft und der Ausschüttungen beim Anteilseigner nichts geändert hat, ist die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttungen in KStG 1977 zu einem großen Teil erhalten geblieben⁵; wegen des Systems des Anrechnungsverfahrens sind sogar neue Schwierigkeiten hinzugekommen.

Hinsichtlich der Bewertung des Gewinnausschlusses als eine mögliche vGA hat sich aber nichts geändert, d.h., der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung ist im gleichen Umfang als steuerlich zulässig bzw., falls diese Grenzen überschritten sind, als vGA zu betrachten wie bisher; insoweit behält das oben Gesagte⁶ seine volle Bedeutung.

II. Wegfall des steuerlichen Anreizes zur Vereinbarung eines Gewinnausschlusses?

Das durch die Körperschaftsteuerreform eingeführte Anrechnungsverfahren (§§ 27-47 KStG 1977, §§ 20 Abs. 1 Nr. 1-3, 36 Abs. 2 Nr. 3 und nunmehr auch §§ 36a-36e EStG) führt dazu, daß die steuerliche Doppelbelastung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft weitgehend entfällt⁷. Damit sollte augenfällig kein steuerlicher Anreiz für die Vereinbarung eines Gewinnausschlusses mehr vorliegen, mag doch die steuerli-

4 Z.B., wenn der Gesellschafter von der Gesellschaft Wirtschaftsgüter zu einem geringeren Preis kauft, als ihn die Gesellschaft sonst in Rechnung stellt, ohne daß es für den niedrigeren Preis einen besonderen Grund gibt außer dem, daß der Käufer zugleich Gesellschafter ist; oder wenn ein Gesellschafter für von ihm an die Gesellschaft gelieferte Waren einen überhöhten Preis in Rechnung stellt und sich die Gesellschaft nur mit Rücksicht auf seine Gesellschafterstellung hierauf einläßt. Vgl. näher Krollmann, KStG, § 6 Rdn. 242-244.

5 Vgl. Gutschick, Institut FSt, Heft 117, S. 17.

6 § 11 II.

7 Vgl. etwa Hesselmann, Handb. 15. Aufl., S. 205 f. (Anh. I, Rz. 416); Stehle, DStR 1977, 13 ff. (14); Hofbauer, DStR 1977, 331 ff. (335).

che Doppelbelastung der von den Kapitalgesellschaften erzielten und ausgeschütteten Gewinne in vielen Fällen der Anlaß dafür gewesen sein, die GmbH von Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG auszuschließen⁸.

Der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung vermied aber nicht nur größtenteils die steuerliche Doppelbelastung der ansonsten den Kommanditisten mittelbar über die GmbH zufließenden Gewinne, sondern bewirkt auch eine niedrige Bewertung der GmbH-Anteile bei den Anteilseignern und damit eine niedrigere Vermögensteuer, weil bei der Bewertung von nicht an der Börse notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nach den Stuttgarter Verfahren⁹ der Ertragswert der Anteile mit berücksichtigt wird¹⁰ und sich somit der Gewinnausschluß letztendlich auch vermögensteuerlich auswirkt.

An diesem zweiten durch die Vereinbarung des Ausschlusses von der Gewinnbeteiligung erreichten Steuervorteil hat sich auch mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens nichts geändert, wobei allerdings zu beachten ist, daß der insoweit noch verbliebene Steuervorteil im Ausmaß hinter dem zurückbleibt, was bis zum Inkrafttreten des KStG 1977 die Verringerung der steuerlichen Doppelbelastung bedeutete. Dies gilt um so mehr, als dieser Vorteil nur noch zum Tragen kommt, soweit das Vermögen der GmbH den durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 in das Bewertungsgesetz aufgenommenen Freibetrag nach § 117a, in Höhe von DM 125.000.--, übersteigt.

Da der Gewinnausschluß somit aber auch unter Geltung des KStG 1977 nach wie vor steuerlich interessant sein kann, ist die Frage nach der Zulässigkeit des Ausschlusses von der Gewinnbeteiligung auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten weiterhin von aktueller Bedeutung, wenn auch nicht mehr im gleichen Maß wie früher.

8 Vgl. oben § 1.

9 Zum Stuttgarter Verfahren vgl. etwa: Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 136 ff.; Wacker, Steuerlexikon, S. 425 ("Unternehmensbewertung und Besteuerung"); Rössler/Troll/Langner, BewertungsgG. ..., § 113 BewG Rdn. 12, 24.

10 Vgl. hierzu näher etwa Wöhe, a.a.O., S. 139 ff., 142 f.

Nachstehend soll daher untersucht werden, welche Konsequenzen sich daraus ergeben können, daß die Modalitäten des Gewinnausschlusses hinter dem zurückbleiben, was entsprechend dem oben Gesagten geboten wäre.

Zunächst sollen hierbei die Fälle näher betrachtet werden, in welchen der Gewinnausschluß - etwa weil die Vertretungs- und ggf. auch die Geschäftsführungskosten nicht im erforderlichen Umfang erstattet werden - gleichzeitig einen Verstoß gegen § 30 GmbHG darstellt.

III. Die vGA bei Vorliegen eines Verstoßes gegen § 30 GmbHG

Sobald der Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH zu einem Verstoß gegen § 30 GmbHG führt¹¹ bzw. es sonst trotz Vorliegens einer Unterbilanz zu Auszahlungen an GmbH-Gesellschafter kommt, liegt - auch steuerrechtlich gesehen - keine (v)GA vor, weil es sich insoweit nicht um eine (verdeckte) Gewinn-Ausschüttung, sondern um eine (verdeckte) Rückgewähr von Stammkapital handelt. Wie § 40 Nr. 1 mit § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1977 aber zeigt, unterscheidet das KStG 1977 durchaus zwischen Gewinnauszahlungen und Kapitalrückzahlungen.

1. Die unterschiedliche Systematik im KStG 1977 und im GmbHG

Auch § 35 KStG 1977 spricht nicht dagegen, daß das KStG 1977 zwischen Gewinnauszahlung und Kapitalrückzahlung unterscheidet. Wenn § 35 KStG 1977 Gewinnausschüttungen zuläßt, obgleich das verwendbare Eigenkapital nicht ausreicht, so ist damit entweder das verwendbare Eigenkapital zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahres gemeint, § 28 Abs. 2 S. 1 KStG 1977 (n.F.), oder aber das verwendbare Eigenkapital, welches sich zum Schluß des Wirtschaftsjahres ergibt, in welchem die Ausschüttung erfolgt, § 28 Abs. 2 S. 2 KStG 1977 (n.F.). Während also nach dem KStG auf den

11 Vgl. oben § 8 II. (insbes. 3a), III.

Schluß des vorangegangenen oder des laufenden¹² Jahres abzustellen ist, ist bei § 30 GmbHG der Zeitpunkt der Auszahlung maßgeblich¹³. Diese unterschiedliche Systematik führt im Normalfall nicht zu Komplikationen:

Ist am Schluß des vorangegangenen bzw. des laufenden Jahres kein verwendbares Eigenkapital i.S.d. KStG 1977 vorhanden, hatte die Gesellschaft aber zwischenzeitlich Gewinne erwirtschaftet und konnte sie diese ausschütten, ohne gegen § 30 GmbHG zu verstoßen, so ist es durchaus systemgerecht, die mit dieser Gewinnausschüttung zusammenhängende Körperschaftsteuer als negativen Betrag festzuhalten, auch wenn die Erhebung von Körperschaftsteuer nach § 35 KStG 1977 allein aus technischen Gründen erfolgt, nämlich um den Anteilseignern 9/16 der Gewinnausschüttung - ohne Nachforschungen über die Besteuerungssituation der Kapitalgesellschaften - anrechnen zu können¹⁴. Im übrigen braucht nicht jede Ausschüttung, wenn kein verwendbares Eigenkapital vorhanden ist, deshalb gleich gegen § 30 GmbHG verstoßen; dem könnte z.B. entgegenstehen, daß die GmbH stille Reserven gebildet hat, die in der Steuerbilanz nicht in Erscheinung treten¹⁵. In derartigen Fällen ist § 35 KStG 1977 grundsätzlich¹⁶ anwendbar, jedenfalls steht § 30 GmbHG nicht entgegen.

2. ' Zusammentreffen von § 30 GmbHG und § 35 KStG 1977

Anders sind aber die Fälle zu beurteilen, in denen zwar auch am

12 Vor der Änderung der §§ 27 ff. KStG 1977 durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 war stets auf den Schluß des vorangegangenen Jahres abzustellen; vgl. hierzu auch BFH, BB 1981, 289 = DB 1981, 561.

13 Vgl. etwa Scholz, GmbHG, 5. Aufl., § 30 Rdn. 7; Fischer/Lutter, GmbHG, § 30 Rdn. 13; Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG, § 30 Rdn. 24; G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 30 Rdn. 11.

14 Vgl. Meyer-Arndt, DB 1981, 15.

15 Zur Berücksichtigung stiller Reserven bei der Ermittlung des Vermögens i.S. von § 30 GmbHG vgl. oben § 8 II 4.

16 In diesem Zusammenhang braucht auf den Streit zwischen Herzig, BB 1978, 490 f. und 799 ff. und Jünger, BB 1978, 709 nicht eingegangen zu werden. Kritik wegen möglicher unbilliger Folgen übt Meyer-Arndt, DB 1981, 15 ff.

Schluß des vorangegangenen bzw. laufenden Jahres kein verwendbares Eigenkapital vorhanden ist, in welchen aber die Auszahlungen an die GmbH-Gesellschafter offen oder verdeckt¹⁷ gegen § 30 GmbHG verstoßen, etwa weil die Gesellschaft auch zwischenzeitlich keine Gewinne erwirtschaftet hat. Bei einer derartigen Konstellation handelt es sich - solange ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vorliegt - um keine Gewinnausschüttung, sondern um eine verbotene Einlagenrückgewähr.

§ 35 KStG 1977 will hier nicht etwa unter steuerlichen Gesichtspunkten gestatten, was nach § 30 GmbHG verboten ist. Letztlich ist in derartigen Fällen § 35 KStG 1977 somit schon deswegen nicht anwendbar, weil es sich um keine Gewinnausschüttung, sondern um Rückgewähr des Stammkapitals handelt¹⁸, § 35 KStG 1977 aber eine Gewinnausschüttung tatbestandsmäßig voraussetzt. Eine solche Differenzierung findet im übrigen auch sonst im Bereich der vGA statt, wo anerkannt ist, daß gesellschaftsrechtlich unzulässige Zuwendungen auszuklamern sind¹⁹.

Die Anwendung von § 35 KStG 1977 ist insoweit auch aus technischen Gründen nicht erforderlich, weil für die Auszahlung entsprechend dem in § 40 Nr. 1 KStG 1977 geregelten Fall Stammkapital als verwendet gelten kann, weswegen einerseits keine Körperschaftsteuererhöhung vorzunehmen ist, andererseits die Gesellschafter auch nicht in den Genuß eines Anrechnungsbetrages kommen²⁰.

Etwas anderes mag nur gelten, soweit der Vorgang bereits fälschlich nach § 35 KStG 1977 abgewickelt wurde und den Gesellschaftern der GmbH Bescheinigungen nach § 44 Abs. 1 KStG 1977 und § 45 a EStG erteilt wurden, so daß die Gesellschafter in den Genuß des Anrechnungs-

17 Jünger, BB 1978, 709, geht offensichtlich davon aus, daß § 30 GmbHG in derartigen Fällen nur offenen Gewinnausschüttungen entgegensteht.

18 Dies wird anscheinend von Meyer-Arndt, DB 1981, 15 ff. nicht berücksichtigt.

19 Vgl. etwa Sudhoff, FR 1962, 243, 245 u. 247 und wohl auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 34 g Rdn. 3, sowie zuletzt Classen, BB 1984, 327, 328 f. Im Ergebnis ebenso wohl auch Lempenau, BB 1984, 263, 264.

20 Vgl. hierzu auch BMF-Schreiben v. 18.2.1981 - IV B 7 - S. 2830 - 2/81/IV B 4 - S. 2401 - 13/80, BB 1981, 415 = DB 1981, 554.

betrages gelangen können: Hat die Gesellschaft - ohne daß sie dies noch rückgängig machen könnte - eine Stammkapitalrückzahlung als Gewinnausschüttung behandelt, so muß sie sich hieran festhalten lassen, § 44 Abs. 5 und 6 KStG 1977, und Körperschaftsteuer in Höhe der bescheinigten Anrechnungsbeträge als negativen Betrag beim EK 02 ausweisen. Diesbezüglich liegt dann hinsichtlich der Anrechnungsbeträge ein zusätzlicher Verstoß gegen § 30 GmbHG mit den in § 31 GmbHG geregelten Rechtsfolgen vor.

3. Zusammentreffen von § 30 GmbHG und § 27 KStG 1977

Ist zwar am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verwendbares Eigenkapital in einem Umfang vorhanden, welcher sogar über die Auszahlungen an die Gesellschafter hinausgehen mag, sind aber zwischenzeitlich Verluste in einem Ausmaß entstanden, daß am Tag der Auszahlungen eine Unterbilanz i.S. des § 30 GmbHG vorliegt, so verstoßen auch diese Leistungen an die Gesellschafter gegen § 30 GmbHG. Dies gilt auch für den Fall, daß am Schluß des Wirtschaftsjahres, in dem die Auszahlung erfolgt, hinreichend verwendbares Eigenkapital vorhanden wäre (Fall des § 28 Abs. 2 S. 2 KStG 1977 n.F.). Nach der Systematik des KStG 1977 könnte zwar an sich das am Schluß des letzten bzw. laufenden Wirtschaftsjahres vorhandene verwendbare Eigenkapital als ausgeschüttet gelten. Es handelt sich aber auch in diesem Fall um keine Gewinnausschüttung, sondern um eine Einlagenrückgewähr, so daß § 27 KStG 1977 schon tatbestandsmäßig keine Anwendung finden kann²¹. In derartigen Fällen ist wieder grundsätzlich entsprechend § 40 Nr. 1 KStG 1977 vorzugehen²². Ist allerdings die Gesellschaft

21 Beispiel: Am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres habe eine GmbH lediglich DM 100.000,-- EK 03 als verwendbares Eigenkapital; obgleich wegen zwischenzeitlich eingetretener Verluste eine Unterbilanz entstanden ist, werden DM 64.000,-- an die Gesellschafter ausbezahlt.

22 So wohl auch Muscat, DB 1977, 516 ff. (517), im Anschluß an Falsold, DB 1976, 1886 ff., welcher aber gerade § 30 GmbHG nicht erwähnt; nicht ganz eindeutig auch Schulze zur Wiesche, GmbH-Rdsch. 1976, 282 ff. (289) und Tillmann in Handbuch der GmbH Bd. II, S. 47 (Rdn. 81), S. III 169 (Rdn. III 439.2).

bereits nach § 27 KStG 1977 vorgegangen, ohne daß sie dies rückgängig machen kann, so muß sie sich auch in diesem Fall daran festhalten lassen²³.

4. Der Anrechnungsvorteil als (alleiniger) Verstoß gegen
§ 30 GmbHG

Denkbar ist schließlich noch der Fall, daß das über das Stammkapital hinausgehende Vermögen der GmbH am Tag der offenen oder verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter genau mit dem Auszahlungsbetrag übereinstimmt, wobei zum einen weder am Ende des laufenden Wirtschaftsjahres (Fall der vGA) noch zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Fall der offenen Gewinnausschüttung) verwendbares Eigenkapital vorhanden sein soll²⁴. Zum anderen könnte sogar verwendbares EK 01, EK 02 oder EK 03^{24a} am Schluß des vorangegangenen (Fall des § 28 Abs. 2 S. 1 KStG 1977 n.F.) bzw. laufenden (Fall des § 28 Abs. 2 S. 2 KStG 1977 n.F.) Wirtschaftsjahres vorhanden sein²⁵. Da

23 Vgl. oben 2. a.E. und Fn. 20.

24 Beispiel: Eine GmbH werde Ende 1979 gegründet; am 31.12.1979 (Bezugszeitpunkt für offene Gewinnausschüttung) habe sie über das Stammkapital von DM 50.000,-- hinaus kein weiteres Vermögen (und somit auch kein verwendbares EK). Bis 30.6.1980 werden DM 64.000,-- erwirtschaftet, die sogleich voll ausgeschüttet werden, gleich ob offen oder verdeckt; am Schluß des laufenden Wirtschaftsjahres (Bezugszeitpunkt für vGA) sei wiederum kein verwendbares EK vorhanden, so daß, gleich ob offene oder verdeckte Gewinnausschüttung, nach § 35 KStG 1977 ./.. DM 100.000,-- als (negatives) EK 02^{24a} zu bilden sind (DM 64.000,-- + $9/16 \times 64.000$).

24a Zu den Bezeichnungen EK 01, EK 02 und EK 03 vgl. näher unten III, insbes. Fn. 39.

25 Beispiel: Eine GmbH habe am Ende des vorangegangenen (31.12.1979) bzw. laufenden Wirtschaftsjahres (31.12.1980) außer DM 64.000,-- EK 03 kein verwendbares EK. Im Januar 1980 besitze sie auch genau in dieser Höhe über das Stammkapital hinausgehendes Vermögen, welches gleich ob offen oder verdeckt voll ausgeschüttet werde. Da hierbei in jedem Fall EK 03 als verwendet gilt, erhöht sich gem. § 27 Abs. 1 KStG 1977 die KSt um DM 36.000,--.. Dieser Betrag ist gem. § 31 Nr. 1 KStG 1977 zunächst vom EK 03 abzuziehen. Die verbleibende Summe von DM 28.000,-- gilt gem. § 28 Abs. 3 S. 2 KStG 1977 als für die Auszahlung verwendet. Die Auszahlung übersteigt somit um DM 36.000,-- das verwendbare EK 03, so daß in dieser Höhe negatives EK 02 zu bilden ist.

in beiden Fällen aber unbelastetes Eigenkapital als verwendet gilt, wäre nach der Systematik des KStG 1977 eine Rückstellung für die Körperschaftsteuererhöhung zu bilden. In gleicher Höhe entsteht dann aber eine Unterbilanz im Sinn des § 30 GmbHG, d.h., es läge insoweit eine gemäß § 30 GmbHG verbotene Stammkapitalrückzahlung und gar keine Gewinnausschüttung vor, mit der Folge, daß die Gesellschafter diesen Betrag der GmbH wieder zu erstatten haben²⁶. Genau genommen führt bei derartigen Fällen nicht erst die KSt-Erhöhung zum Verstoß gegen § 30 GmbHG, sondern bereits die Auszahlung des unbelasteten Kapitals selbst, soweit 64 % des über das Stammkapital hinausgehenden Vermögens der GmbH überschritten werden, weil der Auszahlung von unbelastetem Kapital²⁷ seit Inkrafttreten des KStG 1977 die KSt-Erhöhung immanent ist, und somit immer nur noch 64 % des über das Stammkapital hinausgehenden unbelasteten Vermögens²⁷ unmittelbar für eine Ausschüttung zur Verfügung stehen²⁸, während die restlichen 36 % den Gesellschaftern mittelbar als Anrechnungsvorteil²⁹ zufließen. Ist der

26 § 40 Nr. 1 KStG 1977 kann i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1977 angenommen werden, daß Eigenkapital körperschaftsteuerneutral eingezahlt werden kann, und der Betrag der Körperschaftsteuererhöhung, nicht der Tarifbelastung unterliegt, vgl. näher unten, Fn. 40; a.A. offensichtlich Tillmann in Handbuch der GmbH Bd. II, S. III 167 (Rdn. 439.3), der sich in seiner Argumentation aber auf Rechtsprechung des BFH zum KStG a.F. stützt; wie hier: Dötsch, DB 1978, 314 ff. (321). Somit zieht der Erstattungsanspruch der GmbH nach § 31 GmbHG keine zusätzlichen steuerlichen Probleme nach sich. Das mit verdeckten Gewinnausschüttungen seit Inkrafttreten des KStG 1977 verbundene Liquiditätsproblem tritt also in den Fällen nicht auf, in welchen der Gewinnausschluß (vgl. oben § 8 II. 3 a) u. f)) - oder sonst eine verdeckte Ausschüttung - gleichzeitig einen Verstoß gegen § 30 GmbHG darstellt. Vgl. in diesem Zusammenhang auch FG Baden-Württemberg, DB 1981, 344.

27 Ausnahmen: EK 04 und Stammkapital.

28 Im Beispielsfall von Fn. 25 stehen also DM 40.960,-- unmittelbar zur Ausschüttung zur Verfügung, wobei dann DM 23.040,-- als Anrechnungsvorteil den Gesellschaftern zufließen. Sobald mehr als DM 40.960,-- unmittelbar ausgeschüttet werden, kommt es in diesem Fall somit zu einem Verstoß gegen § 30 GmbHG und liegt insoweit keine Gewinn-Ausschüttung, sondern eine Rückzahlung des Stammkapitals vor.

29 Dem Anrechnungsvorteil entspricht in diesen Fällen die KSt-Erhöhung.

Gewinnausschluß jedoch entsprechend dem oben Gesagten als vGA zu behandeln und liegt nicht gleichzeitig ein Verstoß gegen § 30 GmbHG vor, so kann das für die Gesellschaft deswegen Probleme aufwerfen, weil es aufgrund der Systematik des Anrechnungsverfahrens zu einer erheblichen Belastung der Liquidität der Gesellschaft kommen kann; denn zur Bedienung der vGA kann ein sehr hoher Brutto-Ertragsbedarf erforderlich sein.

IV. Der zur Bedienung einer vGA erforderliche Brutto-Ertragsbedarf

Während nach dem KStG a.F. eine vGA schärfer als eine offene Ausschüttung besteuert wurde³⁰, sollen mit Einführung des Anrechnungsverfahrens Gewinnausschüttungen jeder Art - auch vGA - für die Einkommensermittlung keine Bedeutung haben³¹; damit sollte eigentlich auch die Problematik des Instituts der vGA entfallen³².

In der Tat wird auch im Endergebnis die vGA fortan wie eine offene Gewinnausschüttung nur noch mit der individuellen Einkommensteuer des Anteilseigners belastet³³. Die Systematik des Anrechnungsverfahrens³⁴ bringt es aber mit sich, daß die vGA auf Gesellschaftsebene

30 Der außerhalb der Bilanz hinzugerechnete vGA-Betrag wurde nicht mit dem begünstigten Ausschüttungssteuersatz von 15 v.H. (bzw. 15,54 v.H. mit Ergänzungsabgabe), sondern mit dem Thesaurierungssteuersatz von 51 v.H. (bzw. 52,53 v.H.) belastet, vgl. etwa Knobbe-Keuk, Bilanz- und UnternehmenssteuerR., S. 402 f.; Guttschick, Institut FSt, Heft 117, S. 16.

31 Vgl. BT-Drucks. 7/1410, S. 341.

32 So Mannhold, BB 1977, 986.

33 Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 402 f.

34 Nach dem KStG 1977 beträgt der KSt-Satz für thesaurierte Gewinne 56 %, § 23 KStG 1977; die mit 56 % KSt belasteten thesaurierten Gewinne führen zur Bildung von EK 56 (= mit 56 % KSt vorbelastetes Eigenkapital). Bei den Anteilseignern wirkt sich dieser Vorgang einkommensteuerlich nicht aus. Werden die Gewinne hingegen ausgeschüttet, so sind sie nur mit 36 % KSt belastet (Ausschüttungsbelastung, § 27 Abs. 1 KStG 1977), wobei die Anteilseigner diesen Betrag auf ihre Einkommen- (Fortsetzung nächste Seite)

zu sehr hohen Steuerbelastungen führen kann. Eine ausführliche Auseinandersetzung mit diesem Problemkreis würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen und dürfte insbesondere angesichts der hierzu zwischenzeitlich erschienenen recht umfangreichen Literatur³⁵ entbehrlich sein. Im folgenden sollen daher nur kurz Ursachen für die hohe Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene bei Vorliegen einer vGA angesprochen werden:

Nach dem KStG 1977 ist der Zuwendungsbetrag an den Gesellschafter bei jeglicher Ausschüttung ein Nettobetrag, d.h., der vGA-Betrag entspricht dem ausgeschütteten Gewinn nach Abzug der körperschaftsteuerlichen Ausschüttungsbelastung³⁶ und der Anteilseigner erhält dementsprechend nach Aufdeckung der vGA zusätzlich zum vGA-Betrag noch den Anrechnungsvorteil³⁷ vom Finanzamt gutgebracht, wofür die Gesellschaft

steuerschuld anrechnen können, § 36 Abs. 2 Z. 3 EStG; (dieser Anrechnungsbetrag gehört beim Anteilseigner zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG).

Beispiel:

Gewinn vor Körperschaftsteuerabzug	100
./. Ausschüttungsbelastung	36
Ausschüttungsbetrag	64

Der Anrechnungsbetrag entspricht immer der Ausschüttungsbelastung, weil der Ausschüttungsbetrag multipliziert mit den $9/16 = 36/64$ von § 36 Abs. 2 Z. 3 EStG immer zur Ausschüttungsbelastung führt. (Vgl. im Beispiel: $64 \times 36/64 = 36$). (Dem Anteilseigner fließen also bei einem Ausschüttungsbetrag von DM 64,-- DM 100,-- Einkünfte aus Kapitalvermögen zu.) Vgl. zum Ganzen ausführlicher etwa: Jünger, GmbH-Rdsch. 1976, 173 ff.; Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller, Das Anrechnungsverfahren ...; v. Walis/Heinicke, Besteuerung der Personen- und Kapitalges., S. 165 ff.; Pezzer in Tipke, Steuerrecht, S. 311 ff.

35 Vgl. etwa: Fasold, DB 1976, 1886; Brezing, DB 1976, 2079; Schulze zur Wiesche, GmbH-Rdsch. 1976, 282; Herzig, StuW 1976, 325; DB 1977, 183; FR 1977, 238; Thiel, DB 1977, 692; Mannhold, BB 1977, 986; Gutschick, Institut FSt, Heft 117.

36 Beim Beispiel in Fn. 34 also dem Betrag von 64.

37 Erhält der Anteilseigner beispielsweise eine vGA in Höhe von 64, so kommt er noch zusätzlich in den Genuß der Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Z. 3 EStG in Höhe von 36. Für eine vGA von 64 gelten also 100 als ausgeschüttet und für eine vGA von 100 demzufolge 156,25.

in gleicher Höhe vom Finanzamt mit Körperschaftsteuer (Ausschüttungsbelastung) belastet wird.

Wenn das zur Bedienung der vGA erforderliche Einkommen der Gesellschaft - wie üblich³⁸ - der vollen Tarifbelastung unterliegt und gemäß § 28 Abs. 2 KStG EK 0³⁹ für die vGA als verwendet gilt, weil kein EK mit höherer Vorbelastung vorhanden ist, kann nunmehr der Bruttoertragsbedarf, d.h. der Ertrag, welchen die Gesellschaft erwirtschaften muß, um die vGA kompensieren zu können, sehr hoch sein und den Betrag von 283,52 % der vGA erreichen. Ein Beispiel⁴⁰ soll dies verdeutlichen:

38 Ausnahmen wären z.B. Auslandseinkünfte, die nicht der KSt unterliegen, sowie steuerfreie inländische Vermögensmehrungen, insbes. gem. §§ 3, 3 a EStG, § 19 BerlinförderungsgG, §§ 1, 4, 4 a, 4 b InvestitionszulagenG, sowie durch Verlustabzug entstehende steuerfreie Gewinne, vgl. näher etwa Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller, a.a.O., S. 14 f.; siehe auch Fn. 39.

39 D.h. nicht mit KSt nach dem KStG 1977 vorbelastetes EK, § 30 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1977; das EK 0 wird gem. § 30 Abs. 2 KStG 1977 weiter untergliedert in: EK 01, unbelastete Auslandseinkünfte (vgl. oben Fn. 38), § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1977; EK 03, vor dem 1.1.1977 gebildete Rücklagen ("Altrücklagen"), § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977; EK 04 (nach dem 31.12.1976 geleistete Einlagen der Gesellschafter, § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1977; EK 02, sonstige unbelastete Vermögensvermehrungen, die nicht unter § 30 Abs. 2 Nr. 3 u. 4 KStG 1977 einzuordnen sind, i.d.R. also steuerfreie inländische Vermögensvermehrungen, vgl. Fn. 38. Außer EK 0 und EK 56 gibt es auch noch EK 36, ermäßigter KSt unterlegenes EK, § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1977.

40 Nach Gutschick, a.a.O., S. 48; Herzig kommt in seinen Rechenbeispielen in DB 1977, 183 und FR 1977, 238 zu einem Betrag von 355,11 %, wobei er aber den Umstand vernachlässigt, daß die Körperschaftsteuererhöhung⁴² keiner weiteren Körperschaftsteuerbelastung (Tarifbelastung) unterliegt, siehe ausführlicher Gutschick, a.a.O., S. 47 f.; vgl. auch Tesdorpf, BB 1979, 883 ff.; Hoffmann, BB 1980, 511 und Tillmann in Handbuch der GmbH Bd. II, S. III 152 (Rdn. III 428).

Einkommen:	283,52 ⁴¹	
./. KSt-Erhöhung ⁴² : (100 x 9/16)	56,25	
Zwischensumme	227,27	
./. Tarifbelastung: (227,27 x 0,56) ...	127,27	
./. vGA:	100,00	
		0

Zu beachten ist bei diesem Beispiel, daß sich der Brutto-Ertragsbedarf reduziert, soweit EK 36 oder sogar EK 56 als verwendet gelten kann; denn bei Ausschüttung von EK 36 tritt keine KSt-Erhöhung ein, so daß der Brutto-Ertragsbedarf hier 227,27 % der vGA beträgt und falls EK 56 als verwendet gelten kann, führt dies sogar statt der KSt-Erhöhung⁴³ (v. 56,25) zu einer KSt-Minderung⁴³ (v. 31,25); der Brutto-Ertragsbedarf beläuft sich dann auf 156,25 % der vGA⁴⁴.

- 41 Berücksichtigt man noch die auf dem Ertrag lastende Gewerbeertragsteuer, so erhöht sich dieser Betrag bei Zugrundelegung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 % auf 340,23:

Bruttoertrag	340,23	
Gewerbeertragsteuer (0,16667) ./. 56,71 (vgl. Herzig, FR 77, 240)	56,71	
	283,52	
KSt-Änderung: ./. 56,25	56,25	
Zwischensumme:	227,27	
Tarifbelastung:	127,27	
vGA:	100,00	
	0	
	=====	

- 42 Da EK 0 als verwendet gilt, ist gem. § 27 Abs. 1 KStG 1977 eine Körperschaftsteuererhöhung vorzunehmen. Dies ist deswegen notwendig, weil der Empfänger der vGA 56,25 % (= 9/16) der vGA gem. § 36 Abs. 2 Z. 3 EStG auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen kann.

Gilt hingegen EK 56 als verwendet, so reduziert sich die Körperschaftsteuerbelastung von 56 % (Tarifbelastung) auf 36 % (Ausschüttungsbelastung) und es kommt zu einer KSt-Minderung von 5/16 (= 31,25 %) der vGA, § 27 Abs. 1 KStG 1977.

Da EK 36 genau in Höhe der Ausschüttungsbelastung vorbelastet ist, kommt es bei Verwendung von EK 36 zu keiner KSt-Änderung.

- 43 Vgl. hierzu Fn. 37 a.E. und Fn. 42.

- 44 Vgl. zum Ganzen ausführlicher Herzig, FR 77, 238, jedoch unter Beachtung des unter Fn. 40 Gesagten.

An dieser Problematik hat sich im Grundsatz auch nichts durch das Steuerentlastungsgesetz 1984⁴⁵ geändert, wonach gemäß § 28 Abs. 2 KStG 1977 die vGA mit dem verwendbaren Eigenkapital zu verrechnen ist, das sich am Schluß des Wirtschaftsjahrs ergibt, in dem die Ausschüttung erfolgt, denn auch zu diesem Zeitpunkt ist es möglich, daß allein EK 0 vorhanden ist. Zum anderen bringt die gesetzliche Neuregelung der §§ 27-29 KStG 1977 bei der vGA nur eine Milderung, nicht aber eine Beseitigung der - periodisch gesehen - höheren Belastung gegenüber offenen Gewinnausschüttungen; eine vGA verbraucht nach wie vor mehr Eigenkapital als aus ihrer Zurechnung als Einkommensbestandteil entstanden ist⁴⁶. Dennoch sind die durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 erfolgten Änderungen des KStG 1977 zu begrüßen, weil damit zumindest in den Fällen, in welchen zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs EK 56 gebildet werden konnte, der Brutto-Ertragsbedarf sich nur noch auf 156,25 % der vGA beläuft.

Im übrigen handelt es sich bei dem oben genannten Brutto-Ertragsbedarf von 283,52 % der vGA im wesentlichen um ein Problem, das nur (vorübergehend) die Liquidität der Gesellschaft betrifft und keine endgültige Steuerbelastung darstellt⁴⁷, weil der der vGA entsprechende Betrag von 100 als EK 56 nachgebildet wird. Soweit dieses in den nachfolgenden Jahren ausgeschüttet werden kann, kommt über die KSt-Minderung und die KSt-Anrechnung die gesamte KSt-Last letztlich den Gesellschaftern zugute, so daß die vGA - und der Brutto-Ertrags-

45 Vgl. Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen vom 22.12.1983, BGBl. I, 1583, 1588 ff.; vgl. auch bereits Herzig, BB 1981, 583 ff.; BB 1981, 1505; Mack, BB 1982, 2100 ff.; Dötsch, DB 1983, 63 ff.; DB 1983, 1283.

46 Vgl. Dötsch, a.a.O., S. 65; Hoffmann, BB 1984, 909, 913.

47 Auf eine Ausnahme von diesem Grundsatz weist Meyer-Arndt, DB 1981, 15 ff. hin.

bedarf - dann tatsächlich im Ergebnis nur mit dem individuellen Steuersatz der Anteilseigner belastet wird. Wegen der Höhe dieser Liquiditätsbelastung wird aber zu Recht auch unter Geltung des KStG 1977 nachdrücklich vor der Vornahme einer vGA gewarnt⁴⁸.

V. Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf die Zweckmäßigkeit des Gewinnausschlusses

Da nunmehr einerseits der steuerliche Anreiz zum Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung nicht mehr so groß ist⁴⁹, und andererseits der Gewinnausschluß nach wie vor mit den negativen Folgen einer vGA behaftet sein kann, soweit er die von der Finanzrechtsprechung gesteckten Grenzen⁵⁰ nicht beachtet, ist zu erwarten, daß die Zahl der Fälle zurückgeht, in denen die Komplementär-GmbH von Gewinn und Verlust der GmbH ausgeschlossen ist. Hierzu dürfte das Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren⁵¹ in den Fällen beitragen, in welchen die Tarifbelastung des KStG 1977 für thesaurierte Gewinne (56 %) über den Einkommensteuersätzen zuzüglich evtl. Kirchensteuerlast der Gesellschafter liegt; denn auch die ausgeschütteten und der Gesellschaft als Kapitaleinlage wieder zugeführten Gewinne unterliegen im Ergebnis nur dem individuellen Einkommensteuersatz zuzüglich evtl. Kirchensteuerlast der Anteilseigner.

48 Vgl. Mannhold, BB 1977, 986 ff. und Hoffmann, BB 1980, 511 ff., sowie zur Rechtslage seit der Änderung des KStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 (vgl. Fn. 45) Hoffmann, BB 1984, 909 ff.

49 Vgl. oben I.

50 Vgl. § 11 II.

51 Nach dem Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren werden die Gewinne der Kapitalgesellschaften soweit irgend möglich ausgeschüttet und der Gesellschaft das erforderliche Kapital als Kapitaleinlage zur Verfügung gestellt, statt in entsprechender Höhe die Gewinne zu thesaurieren. Zum Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren allg. vgl. etwa Haas, DStZ (A) 1977, 13 ff. (16); Hofbauer, DStR 1977, 331 ff. u. 371 ff. (371); Tillmann, GmbH-Rdsch. 1977, 252 ff. u. 280 ff. (283); Hintzen, BB 1978, 1302 ff.; Costede, GmbH-Rdsch. 1979, 4 ff. (11 f.); Sudhoff, Familienunternehmen, S. 536.

Notariats- und Gerichtsgebühren sowie Gesellschaftsteuer können allerdings diesen Steuervorteil des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens (über-) kompensieren⁵².

Wird nun die Komplementär-GmbH von Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG ausgeschlossen und wird der ihr steuerlich mindestens zuzurechnende "Gewinnanteil"⁵³, soweit möglich⁵⁴, voll ausgeschüttet, so kann die KSt-Belastung der GmbH nahezu vollständig vermieden werden. Hofbauer hält aus diesem Grund die Gewinnminimierung bei der GmbH durch Gewinnausschluß in Kombination mit einer Vollausschüttung der GmbH-Gewinne auch seit Inkrafttreten des KStG 1977 für vorteilhaft⁵⁵.

Da die KSt-Belastung der GmbH aber schon allein im Wege der Vollausschüttung auf das Minimum beschränkt werden kann, dürfte dem Vermögensteuervorteil⁵⁶ größere Bedeutung zuzumessen sein.

§ 13 Änderung des steuerrechtlichen Einflusses auf Gesellschaftsformwahl und Gesellschaftsvertragsgestaltung

I. Neue steuerlich vorteilhafte Gesellschaftsvertragsgestaltungen bei der GmbH & Co. KG

1. Reduzierung der Gewerbesteuerlast

Zu einer größeren Steuerersparnis als sie mit dem Ausschluß der Kom-

52 Vgl. Hofbauer, a.a.O.

53 D.h. die Entschädigung für das Haftrisiko, vgl. oben § 11 II. 3.

54 Da bestimmte Betriebsausgaben, insbes. die Vermögensteuer (so weit das Vermögen die Freibetragsgrenze übersteigt), steuerlich nicht abziehbar und vom versteuerten Einkommen zu begleichen sind, kann der "Gewinn" der GmbH (die Entschädigung für das Haft-
risiko) u.U. nicht voll ausgeschüttet werden (Doppelbelastung und Schattenwirkung hinsichtlich der Hinzurechnungsbeträge).
227,27 % (100 % : 0,44) des von der GmbH zu entrichtenden VSt-Be-
trages bleiben auf diese Weise einer Ausschüttung vorenthalten.

55 Hofbauer, a.a.O., S. 372.

56 Vgl. oben II.

plementär-GmbH von Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG erreichbar ist, könnte eine Gesellschaftsvertragsgestaltung führen, die es vermeidet, daß Gehälter von an der GmbH & Co. KG beteiligten und bei ihr arbeitenden Gesellschaftern gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten und somit den Gewerbeertrag und damit die Gewerbesteuer nicht mindern.

Vordergründig betrachtet müßte dies dadurch zu erreichen sein, daß man die Gesellschafter der GmbH & Co. KG nicht bei der GmbH & Co. KG anstellt, sondern nur bei der GmbH, wobei dann diese für die GmbH & Co. KG tätig wird, insbesondere die Geschäfte der KG führt. Da die bei der GmbH als Geschäftsführer angestellten Gesellschafter im Verhältnis zur KG als Dritte anzusehen wären, dürften sie insoweit nicht als Mitgesellschafter der KG gelten, weswegen ihre Gehälter trotz § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht als Einkunft aus Gewerbebetrieb zu werten wären und demgemäß auch bei der KG als Betriebsausgaben abzugsfähig sein würden, mit der Folge der Gewerbesteuerminderung. Der BFH erkennt aber eine derartige zivilrechtlich unbedenkliche Gestaltung steuerrechtlich nicht an, indem er unterstellt, daß dann in Wahrheit die Geschäftsführung der KG durch den KG-Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Kommanditist wahrgenommen werde¹. Obgleich gegen diese Auffassung in der Literatur starke Bedenken erhoben worden sind², ist der BFH von dieser Auffassung bisher nicht abgegangen, vielmehr hat sogar das BVerfG eine gegen dieses Urteil des BFH eingelegte Verfassungsbeschwerde als offensichtlich unbegründet nicht zur Entscheidung angenommen³.

In einem weiteren Urteil hat der BFH jedoch dargelegt, daß Aufwendungen für GmbH-Geschäftsführer dann Betriebsausgaben auch der GmbH &

1 BFH, GmbH-Rdsch. 1965, 116.

2 Heuer, GmbH-Rdsch. 1952, 106 f.; Hesselmann, GmbH-Rdsch. 1965, 16; 1966, 37; Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 172 ff. m.w.N.; Hesselmann, Handb., S. 167 ff. (Rdn. 298 f.); Naumann, DB 1977, 882.

3 So Hesselmann unter Hinweis auf BVerfG vom 23.11.1965, GmbH-Rdsch. 1966, 38; vgl. auch BFH, GmbH-Rdsch. 1979, 146 ff.

Co. KG sind, wenn die Geschäftsführer nicht zugleich Gesellschafter der KG sind. Von daher ist es zweckmäßig, die GmbH & Co. KG dementsprechend zu gestalten. In einem derartigen Fall wird § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch nicht auf die GmbH als solche angewendet, denn nach der Rechtsprechung des BFH⁴ hat nicht die GmbH selbst als juristische Person für die KG gehandelt, sondern deren Geschäftsführer, also für die GmbH eine dritte Person. Dieser Auffassung des BFH steht auch nicht der Mitunternehmererlaß des BdF vom 20.12.77⁵ entgegen, wo unter der Tz 83 vielmehr aufgeführt wird, daß auf Vergütungen, die Betriebseinnahmen in einem der inländischen Besteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb sind⁶, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar ist.

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechung liegt es nahe, daß Personen, die in der Gesellschaft mitarbeiten oder mit der KG Miet- oder Pachtverträge abschließen wollen - denn auch hierauf erstreckt sich § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG⁷ - allein Gesellschafter der GmbH werden und nur solche, die sich lediglich vermögensmäßig an der Gesellschaft beteiligen wollen, die Stellung eines Kommanditisten einnehmen. Das hat den Vorteil, daß die den nur indirekt über die GmbH an der KG beteiligten Personen gezahlten Gehälter, Miet- und Pachtzinsen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbebeertragsteuer eingehen. Eine derartige Vertragsgestaltung empfiehlt Wöhe⁸ hinsichtlich der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Familien-KG. Bei einem gut ausgestalteten Gesellschaftsvertrag, in welchem die Rechte der Komman-

4 BStBl. III 1965, 502.

5 BStBl. I 1978, 8 = BB-Beilage 2 zu Heft 4/1978.

6 Daß das Geschäftsführergehalt bei der GmbH der Besteuerung unterliegt, wirkt sich indessen gewerbesteuerlich nicht nachteilig aus, weil bei der GmbH die Zahlung des Gehalts ja eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt.
Zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter vgl. auch Tillmann in Handbuch der GmbH, Bd. II, S. III 408 ff. (Rd. III 966 ff.); Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. ..., S. 76 ff.; Hennerkes/Binz, Die GmbH & Co., S. 322 ff. (327 f.); Hölzel, Die GmbH & Still im Steuerrecht, S. 57 ff.

7 Vgl. etwa Hennerkes/Binz, a.a.O., S. 446.

8 Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 310.

ditisten ausreichend geschützt sind, sollte diese Gestaltung jedoch auch unter fremden Personen möglich sein. Für Familiengesellschaften bietet sich diese Lösung hingegen besonders an, wobei sich durch Gestaltung der Erbfolge außerdem erreichen läßt, daß nur Erben, die für die aktive Mitarbeit im Unternehmen nicht in Frage kommen oder nicht qualifiziert sind, die Kommanditanteile erhalten, während Erben, die das Unternehmen leiten sollen, zu Erben der GmbH-Anteile eingesetzt werden⁹. Daneben können sie noch mit den dem Unternehmen dienenden Immobilien (oder in das Unternehmen einzubringendem Kapital) ausgestattet werden, weil insoweit ja durch die Nur-GmbH-Beteiligung die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verhindert wird. Seit dem Urteil des BFH vom 29.1.76¹⁰ kann jedoch auch diese Gestaltungsmöglichkeit nicht mehr völlig unbedenklich angewendet werden, da in dem dort entschiedenen Fall ein bisheriger Einzelunternehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einkommensteuerlich als Mitunternehmer des von der KG betriebenen Unternehmens angesehen wurde, auch wenn er zivilrechtlich weder Gesellschafter der KG noch der GmbH war. Dieses Urteil sollte aber nicht von grundsätzlicher Bedeutung sein, da es einen Sonderfall betrifft¹¹.

2. Folgen der gewerbsteuergünstigen Gestaltung

Würden die mitarbeitenden Gesellschafter nurmehr an der GmbH beteiligt, so würden sie sich natürlich nicht ohne weiteres mit einem Ausschluß der GmbH von der Gewinnbeteiligung an der Kommanditgesellschaft zufrieden geben, da ihnen im Gegensatz zu den Gesellschaftern einer

9 Hesselmann, GmbH-Rdsch. 1976, 247 ff. (249); vgl. hierzu auch Sudhoff, Familienunternehmen, S. 532 f.

10 BFH, GmbH-Rdsch. 1976, 170 f.

11 So auch Hofbauer, DStR 1977, 341. Da das Urteil nicht einmal die GmbH-Gesellschaftereigenschaft voraussetzt, ist es sicherlich nicht gegen die besondere Gestaltungsform der GmbH & Co. KG gerichtet, sondern als reines Familiengesellschaften-Urteil anzusehen. Vgl. zu diesem Urteil auch ausführlicher Streck, FR 1976, 501 f.

GmbH & Co. KG im engeren Sinne ja nicht als Ausgleich für den Gewinnausschluß der GmbH ein höherer Gewinnanteil in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten zufließen würde. Die nicht mehr gleichgelagerten Interessen der GmbH-Gesellschafter würden also bei dieser Konstruktion dem Gewinnausschluß eventuell entgegenstehen. Für den Fall, daß die gewerbesteuergünstige Gestaltung die verbliebenen Vorteile des Ausschlusses der GmbH von der Gewinnbeteiligung überwiegen, könnte diese daher den Gewinnausschluß verdrängen. Welche der beiden Möglichkeiten steuerlich vorteilhafter ist, kann zwar nicht generell, sondern nur anhand des Einzelfalles gesagt werden. In der Regel sollte aber der mit der gewerbesteuergünstigen Gestaltung erreichbare Vorteil größer sein, zumindest dann, wenn die maßgeblichen Gehälter relativ hoch bzw. die Gewinnanteile entsprechend niedrig sind¹². Das Bestreben, die Gewerbesteuerlast zu reduzieren, kann also dem Gewinnausschluß entgegenstehen. Das führt zu der Frage, ob dem Ausschluß der GmbH von der Gewinnbeteiligung doch keine praktische Bedeutung mehr zukommt.

Diese Frage stellt sich nur, soweit es nicht gelingt, die Nachteile zu kompensieren, die der Gewinnausschluß der Komplementär-GmbH bei dieser Gestaltung für deren Gesellschafter mit sich bringt.

Ansatzpunkte hierfür bietet die Höhe des Entgeltes, welches die Gesellschafter für ihre der GmbH erbrachten Dienste erhalten. Bei Geschäftsführern oder in vergleichbarem Rang tätigen Gesellschaftern können zusätzlich Teile der Bezüge - wie im Wirtschaftsleben bei derartigen Positionen üblich - als gewinnabhängige Tantieme ausbezahlt werden, womit sich im Ergebnis die Stellung der mitarbeitenden Gesellschafter einer von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossenen GmbH doch einigermaßen derjenigen der Kommanditisten angleichen läßt.

12 Vgl. zur ähnlich gelagerten Frage, ob die GmbH steuerlich vorteilhafter ist als die GmbH & Co. KG etwa: Wöhe, DBW 1977, 25 ff. (40 ff.); Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 199 ff.; Lange, Personenges. im SteuerR., S. 481; Scherpf/Sigloch in Handb. d. PersGes., S. II 53 ff. (Rdn. II 100 ff.); Hesselmann, Handb., S. 41 ff. (Rdn. 69 ff.); Hönig-Schreiner, BB 1980, 829 ff.

Befinden sich darüber hinaus noch die dem Unternehmen dienenden Immobilien im (Allein-) Eigentum dieser GmbH-Gesellschafter, so ist es möglich, daß sie trotz des Gewinnausschlusses nicht schlechter stehen als die Kommanditisten. Allerdings sind hierbei die Grenzen zu beachten, die das Institut der vGA steuerlich der Vertragsfreiheit setzt. Außerdem verlangt eine solche Gestaltung eine sehr genaue Ausdifferenzierung der gegenseitigen Positionen, die sich nicht leicht durchführen lassen wird, aber zumindest bei Familiengesellschaften möglich sein sollte¹³. Alle Vorteile lassen sich aber selbst bei diesen nicht miteinander vereinbaren: Die zusätzliche Vermögenssteuerersparnis, welche Tesdorpf¹⁴ für möglich hält, läßt sich bei dieser Gestaltung nicht erreichen, da hier die GmbH-Gesellschafter nicht zugleich Kommanditisten sind und somit die Ausschüttungen der Komplementär-GmbH nicht als Einkunft aus Gewerbebetrieb behandelt werden können.

II. Sonstige Ansatzpunkte für vorteilhafte Gesellschaftsformwahl und Gesellschaftsvertragsgestaltung

Eine genauere Untersuchung der steuerlichen Vor- und Nachteile, die mit den jeweiligen Gesellschaftsformen bzw. Gesellschaftsvertragsgestaltungen verbunden sind, würde zu weit führen, zumal insoweit auf die hierzu mittlerweile erschienene, recht umfangreiche Literatur verwiesen werden kann¹⁵, so daß an dieser Stelle nur auf einige

13 Vgl. hierzu Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 310.

14 BB 1980, 458 f.

15 Hintzen, BB 1976, 506 ff.; Hesselmann, Handb., S. 41 ff. (Rdn. 69 ff.); Hesselmann, GmbH-Rdsch. 1976, 247 ff.; Eggesiecker Institut, GmbH-Rdsch. 1976, 253 ff.; Haas, DStZ (A) 1977, 13 ff.; Stehle, DStR 1977, 13 ff.; Krause, DB 1977, 508 ff.; Wöhe, DBW 1977, 25 ff. (37 ff.); Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1, S. 199 ff.; Tillmann, GmbH-Rdsch. 1977, 252 ff.; 280 ff.; Hofbauer, DStR 1977, 331 ff., 371 ff.; Costede, GmbH-Rdsch. 1979, 4 ff.; Mannhold, BB 1979, 1813; Mannhold, Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG ...; Hennerkes/Binz, Die GmbH & Co., S. 413 ff.; Lange, Personenges. im SteuerR., S. 481; Scherpf/Sigloch in Handb. d. PersGes., S. II 53 ff. (Rdn. II 100 ff.); (Fortsetzung nächste Seite)

weitere steuerliche Gründe hingewiesen werden soll, die auch künftig die Gesellschaftsformwahl und auch die Gesellschaftsvertragsgestaltung beeinflussen:

Unter dem Gesichtspunkt der VSt bieten die Personengesellschaften Vorteile, weil die Gesellschaftseinlagen dort nur einmal, bei den Gesellschaftern, der Vermögensbesteuerung unterliegen, wobei hinsichtlich natürlicher Personen als Gesellschaftern auch noch Freibeträge zur Anwendung gelangen. Dies gilt auch weitgehend für die GmbH & Co. KG; bei dieser wird nur der in der GmbH steckende Wert vermögenssteuerlich doppelt erfaßt, einmal als Vermögen der GmbH, die als juristische Person selbst vermögenssteuerpflichtig ist und zum anderen die GmbH-Anteile bei den Gesellschaftern^{15a}. Hierbei ist zu ersterem zu bemerken, daß die GmbH die VSt aus den mit 56 % versteuerten Erträgen zu entrichten hat, weswegen die GmbH zum Entrichten von DM 100,-- VSt ein Einkommen von DM 227,27 benötigt (sog. Schatteneffekt)¹⁶. Aufgrund des durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 in das Bewertungsgesetz eingefügten § 117 a kommt dieser Nachteil allerdings nur noch insoweit zum Tragen, als das Betriebsvermögen der GmbH den dort genannten Freibetrag von DM 125.000,-- übersteigt^{16a}.

Zur Besteuerung der GmbH-Anteile bei den Gesellschaftern ist zu ergänzen, daß deren Wert nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt wird,

Klauss/Mittelbach, Der Gesellschaftsvertrag ..., S. 227 ff. (Rdn. 291); Wagner, DB 1980, 553 ff.; Hönig-Schreiner, BB 1980, 829 ff.; Montag in Tipke, Steuerrecht, S. 484 ff. (501 ff.).

15a Vgl. Hesselmann, Handb., S. 44 (Rdn. 75); Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ..., S. 289.

16 $227,27 \times 0,44 = 100$; vgl. näher Wöhe, a.a.O., S. 132 f.

16a Außerdem wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 auch der Steuersatz für Körperschaften in § 10 des Vermögensteuergesetzes von bisher 0,7 % auf 0,6 % gesenkt. Vgl. Art. 1 u. 2 des Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984) vom 22.12.1983 (BGBl. I S. 1583 ff.) und Die-denhofen, DB 1984, 206 ff.

da GmbH-Anteile nicht an der Börse gehandelt werden, wobei jeweils auch der Ertragswert der GmbH seine Berücksichtigung findet, während bei den Personengesellschaften der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelte Einheitswert, also nur der Substanzwert maßgeblich ist, was für den GmbH-Gesellschafter bei hoher Ertragslage einen zusätzlichen Nachteil bedeutet¹⁷. Bei einer Komplementär-GmbH läßt sich dieser zweite Nachteil, wie oben¹⁸ dargestellt, über einen (teilweisen) Gewinnausschluß vermeiden.

Auch hinsichtlich steuerbefreiter Einnahmen - z.B. Einkünfte nach dem Berlinförderungsgesetz oder Einkünfte aus dem Ausland, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens befreit sind¹⁹ - schneiden die Personengesellschaften und mit Einschränkungen die GmbH & Co. KG besser ab, wenn diese Beträge nicht thesauriert werden sollen. Denn während derartige Steuervorteile den Gesellschaftern der Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unmittelbar zugerechnet werden, können Kapitalgesellschaften sie nicht steuerfrei an ihre Gesellschafter weiterleiten; sie müssen auch insoweit die Ausschüttungsbelastung herstellen und die entsprechenden Beträge gelten bei den Gesellschaftern als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Daneben sind Personengesellschaften für Gesellschafter, die als natürliche Personen nach § 1 Abs. 3 EStG beschränkt steuerpflichtig sind²⁰, vorteilhaft, wenn deren individueller Steuersatz für ihre inländischen Einkünfte nach den §§ 50 Abs. 3, 32 a EStG zwischen 25 % und 52 % liegt²¹; ist diese Personengruppe nämlich Anteilseigner an einer Kapitalgesellschaft, so unterliegen die ausgeschütteten Gewinne

17 Vgl. bereits oben § 12 oder etwa Wöhe, a.a.O., S. 136 ff.

18 Vgl. hauptsächlich §§ 11 u. 12.

19 Vgl. ausführlicher § 12 Fn. 38.

20 Das sind im wesentlichen solche (natürliche) Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, vgl. genauer § 1 EStG.

21 Liegt der individuelle Steuersatz der beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen für ihre inländischen Einkünfte hingegen zwischen 52 % und 56 % (Höchststeuersatz), so wäre die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft unter diesem Gesichtspunkt günstiger.

unabhängig von ihrer Höhe immer einem Steuersatz von insgesamt 52 %²².

Daß bei Kapitalgesellschaften Gehälter von bei ihnen beschäftigten Gesellschaftern i.d.R.²³ nicht in den Gewerbeertrag einfließen, wurde bereits oben²⁴ aufgezeigt. Zu ergänzen ist hierzu aber noch, daß Personengesellschaften gleichsam als teilweisen Ausgleich für diese Schlechterstellung nach § 11 Abs. 1 GewStG in den Genuß eines Freibetrages²⁵ für den Gewerbeertrag kommen.

Berücksichtigt man dazu noch, daß gesellschaftsrechtlich gesehen eine KG flexibler zu handhaben ist als eine GmbH - man denke nur an die vorgeschriebene notarielle Form jeder Satzungsänderung bei einer GmbH²⁶, oder daran, daß bei einer KG auch einmal Entnahmen zu Lasten des Kapitalanteils, allerdings mit der Folge der insoweit wieder auflebenden Haftung, getätigt werden können²⁷ - so dürfte aufgezeigt sein, daß sich bei kleineren und mittleren Unternehmen²⁸, eine geschickte Gesellschaftsvertragsgestaltung unterstellt, all diese wirtschaftlich relevanten Daten am vorteilhaftesten in Gesellschaften mit der Rechtsform der GmbH & Co. KG miteinander verknüpfen lassen.

Nachteilig ist bei der GmbH & Co. KG allerdings, daß sie buchhaltungsmäßig mehr Arbeit erfordert als eine GmbH; denn bei einer GmbH & Co. KG muß sowohl für die Kommanditgesellschaft ein Jahresabschluß erstellt werden als auch für die Komplementär-GmbH. Hierbei ist aber zu beachten, daß die Buchhaltung einer Nur-Komplementär-GmbH lediglich einen geringen zusätzlichen Verwaltungsaufwand erforderlich macht.

22 36 Prozentpunkte Körperschaftsteuer (weil nach § 50 Abs. 5 S. 2 EStG das Anrechnungsverfahren - § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG - nicht anzuwenden ist) + 16 Prozentpunkte Kapitalertragsteuer (25 % von $(100 - 36) = 64 = 16$); hiermit gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die ESt für diese Einkünfte als abgegolten, § 50 Abs. 5 S. 1 EStG. Vgl. hierzu auch BT-Drucksache 7/1470, S. 331.

23 Etwas anderes gilt, wenn diese gleichzeitig Gesellschafter einer Komplementär-GmbH und der GmbH & Co. KG sind.

24 Vgl. oben I. 1.

25 DM 36.000,--; vgl. näher § 11 Abs. 1 GewStG.

26 Vgl. etwa Hesselmann, GmbH-Rdsch. 1976, 247 ff. (249).

27 Vgl. Hesselmann, a.a.O.

Immerhin könnte dies dazu führen, daß zukünftig die Mehrzahl der kleineren und mittelständischen Unternehmen²⁸ die Rechtsform der GmbH jedenfalls dann bevorzugen, wenn die steuerlichen Vorteile, die sich mit einer GmbH & Co. KG erzielen ließen, aufgrund der Unternehmensstruktur nicht sehr groß sind.

Entschließt man sich aber einmal - etwa weil die vermögensteuerlichen Vorteile doch ins Gewicht fallen - dazu, eine GmbH & Co. KG zu errichten²⁹, so kann der Ausschluß bzw. der Quasi-Ausschluß³⁰ der Komplementär-GmbH von Gewinn- und Verlust, je nach den Umständen des Einzelfalles, auch wirtschaftlich nach wie vor interessant sein.

§ 14 Zusammenfassung der steuerrechtlichen Überlegungen zum Gewinnausschluß

Die steuerrechtlichen Überlegungen können im wesentlichen wie folgt zusammengefaßt werden:

(1) Nach der Rechtsprechung des BFH reicht es aus, daß einer Komplementär-GmbH mit einem Stammkapital in Höhe von DM 50.000,--¹ je nach der Höhe des Hafttrisikos ein Betrag zwischen DM 500,-- und DM 2.500,-- als Gewinnanteil zugewiesen wird, falls die GmbH nicht am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt und von der Verlustteilhabe ausgeschlossen ist und, soweit sie Vertretungs- und ggf. Geschäftsführungsaufgaben

28 Sind die Unternehmen wegen ihrer Größe vom Kapitalmarkt der Börse abhängig, so kommt hingegen i.d.R. nur noch die Rechtsform der AG in Frage.

29 Die Frage nach der Rechtsform dürfte sich im Normalfall nur bei Neugründungen stellen, weil Umwandlungen meist zu große steuerliche Probleme aufwerfen. Vgl. zur steuerlichen Problematik der Umwandlung etwa: Wöhe, a.a.O., S. 372 ff.; Hennerkes/Binz, Die GmbH & Co., S. 468 ff.; Hesselmann, Handb., S. 241 ff. (Rdn. 429 ff.).

30 Vgl. oben § 11 II. 3.

1 Bei Gesellschaften mit dem bis zum 1.1.1986 zulässigen Mindeststammkapital in Höhe von DM 20.000,-- liegt der entsprechende Betrag bis zu diesem Zeitpunkt zwischen DM 200,-- und DM 1.000,--.

wahrnimmt, ihr die diesbezüglichen Auslagen ersetzt werden. Wirtschaftlich gesehen kann dies einem Gewinnausschluß nahezu gleich kommen, wenn in einem derartigen Fall die KG ungleich höhere Gewinne erzielen sollte.

(2) Durch das Inkrafttreten des KStG 1977 hat sich hinsichtlich der Bewertung des Gewinnausschlusses als einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung nichts geändert, d.h. der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung ist in gleichem Umfang zulässig wie vorher.

Mit dem durch das KStG 1977 eingeführten Anrechnungsverfahren ist der steuerliche Anreiz zum Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG zwar stark zurückgegangen, aber nicht völlig entfallen, weil der Gewinnausschluß wegen der Berücksichtigung des Ertragswertes im Stuttgarter Verfahren letztendlich zu einer niedrigeren Vermögensteuerlast führen kann.

(3) Die steuerlichen Vorteile, die sich mit einer gewerbesteuer-günstigen Gestaltung - Personen, die in der Gesellschaft mitarbeiten oder mit der KG Miet- oder Pachtverträge abschließen wollen, werden allein Gesellschafter der GmbH und nur solche, die sich lediglich vermögensmäßig an der Gesellschaft beteiligen wollen, nehmen die Stellung eines Kommanditisten ein - erreichen lassen, können die o.g. vermögensteuerlichen Vorteile des Gewinnausschlusses überwiegen. Bei- des läßt sich in der Praxis nur sehr schwer miteinander kombinieren, am ehesten noch bei Familiengesellschaften. Ausgeschlossen ist eine gesellschaftsvertragliche Verknüpfung dieser beiden Gestaltungen aber nicht.

(4) Nach der Systematik des KStG 1977 ist bei (Gewinn-) Ausschüt- tungen stets auf den Schluß des vorangegangenen bzw. des laufenden Wirtschaftsjahres abzustellen, bei § 30 GmbHG ist hingegen stets der Zeitpunkt der Auszahlung maßgeblich. Diese unterschiedliche Systematik führt im Normalfall nicht zu Komplikationen. Wie § 40 Nr. 1 KStG 1977 zeigt, unterscheidet auch das KStG 1977 zwischen Gewinn-

ausschüttungen und Kapitalrückzahlungen, so daß im Konfliktfall grundsätzlich die Bewertung nach § 30 GmbHG maßgeblich ist. Nur wenn die Gesellschaft ihren Gesellschaftern bereits Bescheinigungen nach § 41 Abs. 1 KStG 1977 erteilt hat und sie dies nicht mehr rückgängig machen kann, § 44 Abs. 5 und 6 KStG 1977, muß sie sich hieran festhalten lassen.

(5) Steht nach dem KStG 1977 nur unbelastetes Kapital (EK 0) zur Verfügung und überwiegt zum Zeitpunkt der Auszahlung das Reinvermögen der GmbH nur in ebendieser Höhe den Betrag ihres Stammkapitals, so stehen für eine Gewinnausschüttung nur 64 % dieses über das Stammkapital hinausgehenden Vermögens zur Verfügung, weil der Auszahlung von unbelastetem Kapital (EK 0) seit Inkrafttreten des KStG 1977 die Körperschaftsteuererhöhung immanent ist, und somit in einem derartigen Fall immer nur noch 64 % des über das Stammkapital hinausgehenden unbelasteten Vermögens unmittelbar für eine Ausschüttung zur Verfügung stehen, während die restlichen 36 % den Gesellschaftern mittelbar als Anrechnungsvorteil zufließen.

§ 15 Schlußbemerkung

Die Ergebnisse der vorangegangenen Untersuchung überraschen nicht. Insbesondere war nicht zu erwarten, daß der in der Praxis bisher nicht selten anzutreffende Ausschluß der Komplementär-GmbH vom Gewinn der GmbH & Co. KG gesellschaftsrechtlich unzulässig sein würde. Dem von Schulze-Osterloh¹ aus seiner These, daß nur eine qualifizierte Ergebnisbeteiligung die Gemeinsamkeit des verfolgten Zwecks begründe, gezogenen Schluß, daß einer größeren Zahl offener Handeltsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften wahrscheinlich überhaupt kein Gesellschaftsvertrag zugrunde liege, weswegen derartige Zusammenschlüsse nicht in das Handelsregister eingetragen werden

1 Schulze-Osterloh, Der gemeinsame Zweck der Personengesellschaften, S. 63.

dürften, bzw. sofern sie eingetragen sind, nach § 142 FGG gelöscht werden müßten, ist - soweit ersichtlich - kein Registergericht gefolgt.

Zum anderen war abzusehen, daß mit der Aufgabe der steuerlichen Doppelbelastung der von Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne, der Anreiz zum Ausschluß der Komplementär-GmbH vom Gewinn der GmbH & Co. KG nicht mehr so groß ist.

Die Reform des KStG hat ihr Ziel, den Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform und die Gesellschaftsvertragsgestaltung zurückzudrängen², insoweit erreicht^{2a}. In diesem Zusammenhang darf aber nicht übersehen werden, daß bei einer GmbH & Co. KG durch geschickte Ausnutzung der gesellschaftsrechtlich gebotenen Möglichkeiten per saldo nach wie vor nicht zu unterschätzende steuerliche Vorteile erzielt werden können. Dies dürfte mit dazu beigetragen haben, daß die Diskussion um eine rechtsformneutrale Besteuerung der Unternehmen nach der Körperschaftsteuerreform von neuem entbrannt ist³.

Seit der Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens wird man bei realistischer Betrachtung davon ausgehen müssen, daß der Ge-

2 Vgl. BT-Drucksache 7/1470, S. 323 ff. (328).

2a Allgemein Groh, BB 1984, 304 ff., der diesbezüglich zu Recht auf die gegenseitige Wechselwirkung und auch darauf hinweist, daß das Steuerrecht oft nur als Katalysator gewirkt hat und seine Ergebnisse vielfach über den aktuellen steuerlichen Anlaß hinaus Bestand haben.

3 Vgl. Flämig, ZRP 1980, 237 ff.; Tipke, NJW 1980, 1079 ff.; Walz, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen? (Gutachten F zum 53. Deutschen Juristentag Berlin 1980); Knobbe-Keuk, Thesen zum Referat zum 53. Deutschen Juristentag, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, in: Thesen der Referenten der Abteilungen, S. 23; Littmann, Thesen zum Referat zum 53. Deutschen Juristentag, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, in: Thesen der Referenten der Abteilungen, S. 24.

setzgeber in absehbarer Zeit eine grundlegende Änderung der nunmehr bestehenden Systematik zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht vornehmen wird⁴. Die gravierendsten der rechtsformspezifischen Unterschiede bei der Besteuerung der Unternehmen könnten aber auch bei Beibehaltung der jetzigen Steuersysteme abgebaut werden⁵, wobei der Sache schon sehr gedient wäre, wenn einerseits der auf § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG begründete Gewerbesteuernachteil der Personenhandels Gesellschaften beseitigt würde, und andererseits die Benachteiligung der Gesellschaften mbH durch die doppelte vermögenssteuerliche Erfassung des in Kapitalgesellschaften formierten Vermögens ausgeräumt würde⁶. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 wurde der Vermögensteuersatz für Körperschaften auf 0,6 v.H. gesenkt. Außerdem gilt der durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 in das Bewertungsgesetz eingefügte Freibetrag des § 117 a von DM 125.000,-- auch für das Betriebsvermögen von Körperschaften. Beides reduziert die doppelte vermögenssteuerliche Belastung des in Körperschaften formierten Vermögens nicht unerheblich, insbesondere bei kleineren und mittleren in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Unternehmen, und ist somit sicherlich ein Schritt in die richtige Richtung.

4 So auch Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 23.

5 Ähnlich Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 23.

6 Vgl. insoweit auch die Thesen I.2 und II.2 von Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 23 f.

Literaturverzeichnis

- Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Aufl., völlig neu bearbeitet von Kurt Schmaltz, Karl-Heinz Forster, Reinhard Goerdeler, Hans Havermann, Band 1, Rechnungslegung, Stuttgart 1968 (zit.: Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung ...).
- Adler, Hans: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.
- Ballerstedt, Kurt: Der gemeinsame Zweck als Grundbegriff des Rechts der Personengesellschaften, JuS 1963, 253.
- Barth, Kuno: Die Grundsatzentscheidung des IV. Senats des BFH zur Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG und zu anderen Fragen dieser Gesellschaftsform, GmbH-Rdsch. 1968, 120.
- Baumbach/Duden/Hopt: vgl. bei Klaus Hopt.
- Baumbach/Hueck: vgl. bei Götz Hueck.
- BGB-RGRK: vgl. bei v. Gamm, Otto-Friedrich.
- Böttcher, Conrad: Ausschluß einer Komplementär-GmbH von der Beteiligung am Gewinn und Verlust ihrer GmbH & Co., in: Aktuelle Probleme der GmbH & Co., 3. unveränderte Aufl., Köln 1974, (zit.: Böttcher in: Aktuelle Probleme der GmbH & Co.).
- Böttcher/Beinert/Hennerkes/Binz: GmbH & Co., die Moderne Unternehmensform, Wirtschaftlich Handelsrechtlich - Steuerlich, vgl. bei Hennerkes/Binz.
- Brezing, Klaus: Verdeckte Gewinnausschüttungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, DB 1976, 2079.
- Brodmann, Erich: Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, Berlin u.a. 1924 (zit.: Brodmann, GmbHG).
- Brüggemann, Dieter in: HGB Staub-Großkommentar, 4. neubearbeitete Auflage, herausgegeben von Claus-Wilhelm Canaris, Wolfgang Schilling, Peter Ulmer, Erste Lieferung, §§ 1-16, Bearbeiter: Einleitung, §§ 1-7 Brüggemann, §§ 8-16 Hüffer, Berlin u.a. 1983 (zit.: Staub/Brüggemann, HGB).
- Bülow, Peter: Zur wechselseitigen Beteiligung bei der GmbH & Co. KG - Institutionsmißbrauch oder institutionsgerechter Gebrauch, DB 1982, 527.
- Bürgerliches Gesetzbuch, Das, mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes: vgl. bei v. Gamm, Otto-Friedrich.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die Rückgewähr von Gesellschaftereinlagen durch Zuwendungen an Dritte, in: FS für Robert Fischer, Berlin u.a. 1979, S. 31 ff. (zit.: Canaris in FS R. Fischer).

Capital, Heft 12/1983, S. 138 ff.

Classen, Andrea: Minderung der Einkünfte durch Rückzahlung verdeckter Gewinnausschüttungen?, DB 1984, 327.

Costede, Jürgen: Familien-GmbH oder Familienpersonengesellschaft? - Steuerrecht - Handelsrecht -, GmbH-Rdsch. 1979, 4.

Dernburg, Heinrich: Pandekten, Zweiter Band, Obligationenrecht, 5. verbesserte Aufl., Berlin 1897 (zit.: Dernburg, Pandekten).

- Das bürgerliche Recht des Deutschen Reichs und Preußens, 2. Band, Die Schuldverhältnisse nach dem Rechte des Deutschen Reichs und Preußens, 2. Abteilung, Einzelne Obligationen, 3. neubearbeitete Aufl., Halle 1906 (zit.: Dernburg, BGB).

Dernburg/Raape: vgl. bei Leo Raape.

Diedenhofen, Hans: Die vermögensteuerlichen Erleichterungen für das Betriebsvermögen durch das Steuerentlastungsgesetz 1984, DB 1984, 206.

Dietz, Rolf, in: Lehmann/Dietz, Gesellschaftsrecht von Heinrich Lehmann, neubearbeitet von Rolf Dietz, 3. Aufl., Berlin u.a. 1970 (zit.: Lehmann/Dietz, GesR.).

Dötsch, Ewald: Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, DB 1978, 265 (u. 314, 361, 413, 459, 509, 555).

- Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen - die erwartete Neuregelung ist (noch) nicht Gesetz geworden, DB 1983, 63.

Duden, Konrad: Grenzen der Vertragsfreiheit im Recht der Personengesellschaften, Eine Besprechung der Monographien von Teichmann, Huber, H.P. Westermann und Ott, ZGR 1973, 360.

- vgl. auch bei Baumbach/Duden.

Düring, Walter: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.

Düringer/Hachenburg: vgl. bei Flechtheim und Geiler.

Eder, Karl, in: Handbuch der GmbH Band I, 9. Aufl., bearbeitet von Karl Eder, Karl Berg, Paul Heuser, Bert Tillmann, Dieter Gaul, Köln 1969/1980 (zit.: Eder in Handbuch der GmbH Bd. I).

Eggesiecker Institut: Steuerbelastungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften nach der Körperschaftsteuerreform, GmbH-Rdsch. 1976, 253.

Elsing, Siegfried: Erweiterte Kommanditistenhaftung und atypische Kommanditgesellschaft, zugleich ein Beitrag zur Lehre von der sogenannten unterkapitalisierten KG, Berlin 1977 (zit.: Elsing, Erweiterte Kommanditistenhaftung ...).

Eltermann, Dieter: Der verdeckte Kapitalentzug in der GmbH & Co. KG, Diss., Köln 1972.

- Zur Zulässigkeit der Einheits-GmbH & Co. unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes, GmbH-Rdsch. 1973, 207.

Emmerich, Volker, in: Kommentar zum GmbH-Gesetz, Begründet von Franz Scholz, 6. völlig neubearbeitete Aufl., bearbeitet von Volker Emmerich, Hans Joachim Priester, Karsten Schmidt, Uwe H. Schneider, Manfred Skibbe, Klaus Tiedemann, Harm Peter Westermann und Heinz Winter, Band 1, §§ 1-44, Köln 1978/83 (zit.: Scholz/Emmerich, GmbHG).

Enneccerus/Kipp/Wolf: vgl. bei Lehmann, Heinrich.

Entwurf eines Handelsgesetzbuchs (Amtl. Ausgabe 1896).

Erman, Walter: vgl. bei Schulze-Wenck.

Esser, Josef: Schuldrecht, Band II Besonderer Teil, Ein Lehrbuch, 4. Aufl., Karlsruhe 1971 (zit.: Esser, SchuldR. BT).

Fasold, Rudolf W.: Die verdeckte Gewinnausschüttung im neuen KStG 77, DB 1976, 1886.

Feddersen, Dieter, in: Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch, GK - HGB, 3. Aufl., bearbeitet von Georg W. Bendasch, Gerhard Etzel, Dieter Feddersen, Ernst-H. Haumann, Egbert Nickel, Hans-Martin Zeidler, Neuwied u.a. 1980 (zit.: Feddersen in GK HGB).

Feine, Erich, in: Handbuch des gesamten Handelsrechts, bearbeitet von Ludwig von Bar, Erich Brodmann, Victor Ehrenberg, Erich Feine und vielen anderen, Dritter Band, III. Abteilung, Leipzig 1929 (zit.: Feine in Ehrenbergs Handbuch).

Felix/Streck: Die Angehörigen-GmbH & Co. KG, Eine Antwort an Ludwig Schmidt, von Günter Felix und Michael Streck, FR 1976, 107 (501).

- Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, erläutert von Günther Felix/Michael Streck, 2., völlig neubearbeitete Auflage, München 1984 (zit.: Felix/Streck, KStG).

Fikentscher, Wolfgang: Zu Begriff und Funktion des "gemeinsamen Zwecks" im Gesellschafts- und Kartellrecht, in: FS H. Westermann, Karlsruhe 1974 (zit.: Fikentscher in FS H. Westermann).

Fischer, Robert, in: Lindenmaier/Möhring, Nachschlagwerk des Bundesgerichtshofs (zit.: R. Fischer in Anm. zu BGH LM Nr. 5 zu § 172 HGB).

Fischer, Robert, in: Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Begründet von Hermann Staub, weitergeführt von Mitgliedern des Reichsgerichts, Neubearbeitet von Dieter Brüggemann, Claus-Wilhelm Canaris, Robert Fischer, Georg Helm, Paul Ratz, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Schilling, Peter Ulmer, Hans Würdinger/Volker Röhrich, Zweiter Band, 1. Halbband, 3. Aufl., Berlin u.a. 1973 (zit.: R. Fischer in HGB-Großkomm.).

- Gedanken über einen Minderheitenschutz bei den Personengesellschaften, in: Wirtschaftsfragen der Gegenwart, FS Carl Hans Barz, Berlin u.a. 1974 (zit.: R. Fischer in FS Barz).

- vgl. auch bei Marcus Lutter.

Flämig, Christian: Rechtsformneutrale Besteuerung der Unternehmen?, ZRP 1980, 237.

Flechtheim, Julius, in: Düringer/Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch, II. Band/2. Hälfte, erläutert von Julius Flechtheim, 3. Aufl., Berlin u.a. 1932 (zit.: Flechtheim in Düringer/Hachenburg, HGB).

Flume, Werner: Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften nach Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, DB 1973, 786.

- Gesamthandsgesellschaft und juristische Person, in: FS Raiser, Tübingen 1974, S. 27 ff. (zit.: Flume in FS Raiser).
- Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band, Erster Teil, Die Personengesellschaft, Berlin u.a. 1977 (zit.: Flume, PersGes.).
- Die Abfindung nach der Buchwertklausel für den Gesellschafter minderen Rechts einer Personengesellschaft, NJW 1979, 902.
- Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band, Zweiter Teil, Die juristische Person, Berlin u.a. 1983 (zit.: Flume, Juristische Pers.) auszugsweise auch veröffentlicht in ZHR 144 (1980), 18-33 (Der Gesellschafter und das Vermögen der Kapitalgesellschaft und die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung).

Forster, Karl-Heinz: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.

Förtsch, R., in: Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, von Ernst Sigismund Puchelt, 4., vermehrte und durchgesehene Aufl., bearbeitet von R. Förtsch, Erster Band, Leipzig 1893 (zit.: Puchelt/Förtsch, ADHGB).

- v. Gamm, Otto-Friedrich, in: Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Kommentar, Band II, 4. Teil, §§ 631-811, bearbeitet von Walter Dehner, Otto-Friedrich Freiherr von Gamm, Roderich Glanzmann, Günter Krohn, Josef Mormann, Claus Seibert, Erich Steffen, 12. neubearbeitete Aufl., Berlin u.a. 1978 (zit.: v. Gamm in BGB-RGRK).

Geiler, Karl, in: Düringer/Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch, II. Band/1. Hälfte, Allg. Einleitung: Das Gesellschaftsrecht des bürgerlichen Rechts, erläutert von Karl Geiler, 3. Aufl., Berlin u.a. 1932 (zit.: Geiler in Düringer/Hachenburg, HGB, Allg. Einl.).

Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch - GK-HGB: vgl. bei Feddersen, Dieter.

Geßler, Ernst: vgl. bei Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff.

- in: Schlegelberger, Handelsgesetzbuch, erläutert von Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, Wolfgang Hildebrandt, Georg Schröder, 4. überarbeitete und ergänzte Aufl., 2. Band, Berlin u.a. 1963 (zit.: Schlegelberger/Geßler, HGB).
- Zur handelsrechtlichen verdeckten Gewinnausschüttung, in: FS für Robert Fischer, Berlin u.a. 1979, S. 131 ff. (zit.: Geßler in FS R. Fischer).

Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff: vgl. bei Bruno Kropff.

v. Gierke, Julius: Handelsrecht und Schiffahrtsrecht, 8., vermehrte und verbesserte Aufl., Berlin u.a. 1958 (zit.: J. v. Gierke, HandelsR.).

- vgl. auch bei Otto Sandrock.

v. Gierke, Otto: Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, Berlin 1963 (= Nachdruck der Ausgabe Berlin 1887; zit.: O. v. Gierke, Genossenschaftstheorie).

Gierke/Sandrock: vgl. bei Otto Sandrock.

Goerdeler/Müller, in: Hachenburg, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Großkommentar, 7., völlig neu bearbeitete Aufl. von Carl Hans Barz, Peter Behrens, Reinhard Goerdeler unter Mitarbeit von Welf Müller, Georg Hohner, Ulrich Klug, Hans-Joachim Mertens, Wolfgang Schilling unter Mitarbeit von Jürg Zutt, Peter Ulmer, Zweiter Band: §§ 13-52, Berlin u.a. 1979 (zit.: Goerdeler/Müller in Hachenburg, GmbHG).

Goerdeler, Reinhard: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.

Gonella, Robert: Kann die GmbH & Co. KG Inhaberin sämtlicher Geschäftsanteile ihrer allein persönlich haftenden GmbH-Komplementärin sein?, DB 1965, 1165.

Gottstein, H.: Vgl. bei Märkle.

Groh, Manfred: Das Steuerrecht als unerwünschte Quelle des Gesellschaftsrechts, BB 1984, 304.

Gutschick, Dieter: Zur Problematik der Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen nach der Körperschaftsteuerreform, Institut "Finanzen und Steuern" e.V., Heft 117, Bonn 1978 (zit.: Gutschick, Institut FSt, Heft 117).

Haas, Franz Josef: Die Personengesellschaften nach dem Körperschaftsteuerreformgesetz, Versuch eines Belastungsvergleichs, DStZ (A) 1977, 13.

Hachenburg, Max: Anm. zu RG JW 1915, 1470 (RG JW 1915, 1470).

- Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erster Band: vgl. bei Peter Ulmer.
- Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Zweiter Band: vgl. bei Goerdeler/Müller und Peter Ulmer.
- vgl. auch bei Düringer/Hachenburg.

Handbuch der GmbH, Band I: vgl. bei Karl Eder.

- Band II: vgl. bei Bert Tillmann.

Handbuch der Personengesellschaften, Band I: vgl. bei Scherpf/Sigloch.

Handelsgesetzbuch Großkommentar: vgl. bei Dieter Brüggemann, Robert Fischer und Wolfgang Schilling.

Haupt/Reinhardt: vgl. bei Rudolf Reinhardt.

Havermann, Hans: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.

Heinrichs, Helmut, in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, bearbeitet von Peter Bassenge, Uwe Diederichsen, Wolfgang Edenhofer, Helmut Heinrichs, Andreas Heldrich, Hans Putzo, Heinz Thomas, 44., neubearbeitete Aufl., München 1985 (zit.: Palandt/Heinrichs, BGB).

Hennerkes/Binz: Die GmbH & Co. von Brun-Hagen Hennerkes und Mark K. Binz, 7. überarbeitete und erweiterte Aufl. des von Conrad Böttcher und Jörg Beinert begründeten Werkes, München 1984.

Herzig, Norbert: Verwendbares Eigenkapital und verdeckte Gewinnausschüttungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, StuW 1976, 325.

- Kann die Körperschaftsteuerbelastung verdeckter Gewinnausschüttungen nach dem KStG 1977 = 255,11 % betragen?, DB 1977, 183.
- Die Steuerbelastung verdeckter Gewinnausschüttungen auf der Gesellschaftsebene, FR 1977, 237.
- Fehlendes verwendbares Eigenkapital, Ein Beitrag zur Auslegung von § 35 KStG, BB 1978, 490.

Herzig, Norbert: Das verwendbare Eigenkapital - Eine Rechengröße, BB 1978, 799.

- Vorschlag zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes, BB 1981, 783.

Herrmann/Heuer/Raupach: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl. von Arndt Raupach, Carl Herrmann unter Mitarbeit von Uwe Clausen und vielen anderen, Köln 1950/82 (zit.: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG).

Hesselmann, Malte: Neues zur GmbH & Co., GmbH-Rdsch. 1965, 13.

- Zur einkommen- und gewerbesteuerlichen Behandlung der Geschäftsführergehälter bei der GmbH & Co., GmbH-Rdsch. 1966, 37.
- Handbuch der GmbH & Co., Systematische Darstellung in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, 15. Aufl., Köln 1976 (zit.: Hesselmann, Handb. 15. Aufl.).
- Handbuch der GmbH & Co., Systematische Darstellung in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, 16. Aufl., Köln 1980 (zit.: Hesselmann, Handb.).
- Macht die Körperschaftsteuerreform die Rechtsform der GmbH & Co. überflüssig?, GmbH-Rdsch. 1976, 247.

Heuer, Gerhard: Geschäftsführergehalt bei der GmbH & Co., GmbH-Rdsch. 1952, 105.

- vgl. auch bei Herrmann/Heuer/Raupach.

Hintzen, Lothar: Empfiehlt sich für mittelständische Personengesellschaften nach einer Körperschaftsteuerreform der Übergang in die GmbH?, BB 1976, 506.

- Das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren nach den Körperschaftsteuer-Richtlinien, BB 1978, 1302.

Hofbauer, Max A.: Der Einfluß der Körperschaftsteuerreform auf die Wahl der Unternehmensform, DStR 1977, 331 (u. 371).

Hoffmann, Wolf-Dieter: Die Belastung der verdeckten Gewinnausschüttung mit Körperschaft- und Einkommensteuer bei maximaler Gewinnausschüttung, BB 1980, 511; BB 1984, 909.

Hölzel, Birgit: Die GmbH & Still im Steuerrecht, Herne/Berlin 1981.

Hönig-Schreiner, Renate: Vor- und Nachteile der Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuerreform 1977, BB 1980, 829.

Hopt, Klaus J., in: Baumbach/Duden/Hopt, Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), Erläutert von Klaus J. Hopt, Begründet von Adolf Baumbach, Fortgeführt bis zur 24. Aufl. von Konrad Duden, 26., neubearbeitete Aufl., München 1985 (zit.: Baumbach/Duden/Hopt, HGB).

Huber, Ulrich: Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970 (zit.: U. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil ...).

Hueck, Alfred: Bemerkung zu RG ZAKDR 1944, 129; ZAKDR 1944, 130.

- Der Treuegedanke im Recht der offenen Handelsgesellschaft, in FS Rudolf Hübner, Jena 1935 (zit.: A. Hueck, Treuegedanke).
- Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 4. Aufl., Berlin u.a. 1971 (zit.: A. Hueck, OHG).

Hueck, Götz: Der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung im Privatrecht, München u.a. 1958 (zit.: G. Hueck, Gleichbehandlungsgrundsatz).

- Zur Tätigkeit des Kommanditisten im Dienste der KG, DB 1962, 1363.
- Gewinnvorschub bei der GmbH, ZGR 1975, 132-155.
- Gesellschaftsrecht, Ein Studienbuch von Götz Hueck, 18., völlig neubearbeitete Auflage des von Alfred Hueck begründeten Werkes, München 1983 (zit.: G. Hueck, GesR.).
- in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, begründet von Adolf Baumbach, fortgeführt von Alfred Hueck, 14., völlig neubearbeitete Auflage von Götz Hueck, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Zöllner, München 1985 (zit.: G. Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG).

Hunscha, Axel: Die Anwendung der §§ 30 Abs. 1, 31 GmbHG auf Zahlungen der GmbH & Co. KG an ihre Kommanditisten, GmbH-Rdsch. 1973, 257.

- Gläubigerschutz und wechselseitig beteiligte GmbH & Co. KG, GmbH-Rdsch. 1975, 145.

Immenga, Ulrich: Besprechung der Entscheidung BGHZ 60, 324, ZGR 1975, 487.

Jörs/Kunkel/Wenger: Römisches Recht, Römisches Privatrecht, Abriß des Römischen Zivilprozeßrechts, Dritte Auflage, Reprint, Berlin u.a. 1978 (zit.: Jörs/Kunkel/Wenger, Römisches Recht ...).

Joost, Detlev: Kapitalbegriff und Reichweite der Bindung des eingebrachten Vermögens in der GmbH, GmbH-Rdsch. 1983, 285 ff.

Joost, Detlev: Grundlagen und Rechtsfolgen der Kapitalerhaltungsregeln in der GmbH, ZHR 148 (1984), 27-55.

Jünger, Paul: Fehlendes verwendbares Eigenkapital, BB 1978, 709.

Kamprad, Balduin: Gesellschafterdarlehen an die GmbH und GmbH & Co., 2. völlig neubearbeitete Auflage, Köln 1981 (zit.: Kamprad, Gesellschafterdarlehen ...).

Kaser, Max: Das Römische Privatrecht, Erster Abschnitt, Das Altrömische, das Vorklassische und Klassische Recht, 2., neubearbeitete Aufl., München 1971 (zit.: Kaser, Das Röm. PrivatR.).

Kastner, Fritz: vgl. bei Kirchner/Kastner.

Keßler, Ernst, in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Zweites Buch, Recht der Schuldverhältnisse, erläutert von Ernst Keßler, Dieter Reuter, Olaf Werner, Roland Wittmann; Redaktor Dieter Reuter, 12. neubearbeitete Aufl., Berlin 1980 (zit.: Staudinger/Keßler, BGB).

Kießling, Heinz: Körperschaftsteuer, 6. Aufl., Düsseldorf 1977 (zit.: Kießling, KStG).

Kirchner/Kastner: Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache von Hilbert Kirchner und Fritz Kastner, 3., erneuerte und erweiterte Aufl., Berlin u.a. 1983.

Klauss/Mittelbach: Der Gesellschaftsvertrag in seiner zweckmäßigsten Form, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, von Herbert Klauss, Rolf Mittelbach, 10., überarbeitete Aufl., Ludwigshafen 1980 (zit.: Klauss/Mittelbach, Der Gesellschaftsvertrag ...).

Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 4. Aufl., Köln 1983 (zit.: Knobbe-Keuk, Bilanz- und UnternehmensteuerR.).

- Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Thesen zum Referat von Brigitte Knobbe-Keuk zum 53. Deutschen Juristentag, in: Thesen der Referenten der Abteilungen, Berlin 1980, S. 23.

Kommentar zum Handelsgesetzbuch, früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts: vgl. bei Otto Weipert.

Krause, Bernd: Die steuerlich optimale Rechtsform mittelständischer Unternehmungen nach der Körperschaftsteuerreform, DB 1977, 505.

Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962 (zit.: Krollmann, KStG).

Kropff, Bruno, in: Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Aktiengesetz, Kommentar von Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, Ulrich Eckardt, Bruno Kropff, Band III, §§ 148-178, München 1973 (zit.: Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, AktG).

Krueger/Mommsen: Corpus Iuris Civilis, Volumen Primum, Institutiones recognovit Paulus Krueger, Digesta, recognovit Theodorus Mommsen, retractavit Paulus Krueger, 16. Aufl., Berlin 1954 (zit.: Krueger/Mommsen, Corpus Iuris Civilis).

Kübler, Friedrich: Gesellschaftsrecht im Spannungsfeld überlieferter Rechtsformen und moderner Regelungsprobleme, NJW 1984, 1857.

Kuhn, Georg: Haftungsprobleme bei der GmbH & Co., in: Ehrengabe für Bruno Heusinger, gewidmet von Mitgliedern des Bundesgerichtshofes, der Bundesanwaltschaft und der Rechtsanwaltschaft beim Bundesgerichtshof, München 1968 (zit.: G. Kuhn in FS Heusinger).

Kuhn, Ottmar: Strohmanngründung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1964 (zit.: O. Kuhn, Strohmanngründung).

Kunkel, Wolfgang: vgl. bei Jörs/Kunkel/Wenger.

Laband, Paul: Beiträge zur Dogmatik der Handelsgesellschaften, ZHR (Bd. 30) 1885, 469.

Lange, Joachim: Personengesellschaften im Steuerrecht, Darstellung und Ratschläge zur Besteuerung, 3., erneuerte Aufl., Herne/Berlin 1979 (zit.: Lange, Personenges. im SteuerR.).

Langner, Johannes: vgl. bei Rössler/Troll/Langner.

Larenz, Karl: Lehrbuch des Schuldrechts, Band II. Besonderer Teil, 9., durchgesehene und ergänzte Aufl., München 1968 (zit.: Larenz, SchuldR. BT, 9. Aufl.).

- Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4., ergänzte Aufl., Berlin u.a. 1979 (zit.: Larenz, Methodenlehre).
- Lehrbuch des Schuldrechts, Band II: Besonderer Teil, 12., völlig neubearbeitete Aufl., München 1981 (zit.: Larenz, SchuldR. BT).
- Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, 6., neubearbeitete Aufl., München 1983 (zit.: Larenz, BGB AT).

Lehmann, Heinrich, in: Enneccerus/Kipp/Wolf, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 2. Band, Recht der Schuldverhältnisse, 15. Aufl., bearbeitet von Heinrich Lehmann, Tübingen 1958 (zit.: Enneccerus/Lehmann, SchuldR.).

- vgl. auch bei Rolf Dietz.

Lempenau, Gerhard: Verwendungsfiktion bei verdeckten Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 rückwirkend geändert, BB 1984, 263.

Liebmann, J.: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 6., gänzlich neu bearbeitete und vermehrte Aufl., Berlin 1921 (zit.: Liebmann, GmbHG).

Littmann, Konrad: Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Thesen zum Referat von Konrad Littmann zum 53. Deutschen Juristentag, in: Thesen der Referenten der Abteilungen, Berlin 1980, S. 24.

Lutter, Marcus: Kapital, Sicherung der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung in den Aktien- und GmbH-Rechten der EWG, Karlsruhe 1964 (zit.: Lutter, Kapital, Sicherung der Kapitalaufbringung ...).

- in: Fischer/Lutter, GmbH-Gesetz, Kommentar, 6.-10. Aufl., bearbeitet von R. Fischer, fortgeführt von Marcus Lutter, 11. neubearbeitete und wesentlich erweiterte Aufl., Köln 1985 (zit.: Fischer/Lutter, GmbHG).

Lwowski, Hans-Jürgen, in: Scholz/Lwowski, Das Recht der Kreditsicherung, von Hellmut Scholz, fortgeführt von Hans-Jürgen Lwowski, 5., neubearbeitete Aufl., Berlin 1980 (zit.: Scholz/Lwowski, Kreditsicherung).

Mack, Hans: Steuerliche Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach der vorgesehenen Änderung des Körperschaftsteuergesetzes, BB 1982, 2100.

manager magazin: Heft 2, 1983, S. 69-75.

Mannhold, Peter M.: Die besonderen Gefahren verdeckter Gewinnausschüttungen bei der GmbH & Co. KG im Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1977, 986.

- Die Betriebsaufspaltung als optimale Rechtsform auch für Familienunternehmen, BB 1979, 1813.
- Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG als Rechtsformalternativen im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren, Düsseldorf 1979 (zit.: Mannhold, Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG ...).

Materialien zum Handelsgesetzbuche für das Deutsche Reich und dem Einführungsgesetze, Berlin 1897.

Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller: Das Anrechnungsverfahren nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, Stuttgart 1978 (zit.: Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller, Das Anrechnungsverfahren ...).

Meister, Burkhardt W.: Die Sicherheitsleistung der GmbH für Gesellschafterverbindlichkeiten, WM 1980, 390.

Mellerowicz, Konrad, in: Aktiengesetz, Großkommentar, 3., neu bearbeitete Auflage von Carl Hans Barz, Herbert Brönner, Ulrich Klug, Konrad Mellerowicz, Joachim Meyer-Landrut, Wolfgang Schilling, Herbert Wiedemann, Hans Würdinger, Zweiter Band, Berlin 1970 (zit.: Mellerowicz in AktG, Großkomm.).

Mellwig, Winfried: Wirken Substanzsteuern investitionshemmend?, DB 1982, 501 ff., 553 ff.

Mertens, Hans-Joachim: Die Einmann-GmbH & Co. KG und das Problem der gesellschaftsrechtlichen Grundtypenvermischung, NJW 1966, 1049.

Meyer-Arndt, Lüder: Negative Beträge beim EK 02 in den Fällen des § 35 Abs. 2 KStG - ein Fehlgriff des Gesetzgebers, DB 1981, 15.

Mittelbach, Rolf: vgl. bei Klauss/Mittelbach.

Mommсен, Theodorus: vgl. bei Krueger/Mommсен.

Montag, Heinrich, in: Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß von Klaus Tipke, 10., völlig überarbeitete Aufl., Köln 1985 (zit.: Montag in Tipke, Steuerrecht).

Motive: Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Band II, Schuldrecht, Berlin u.a. 1888 (zit.: Motive, Bd. II).

Müller-Gugenberger, Christian: Bemerkungen zur 'societas leonina', Fabelhaftes im Gesellschaftsrecht, in: Gesetzgebungstheorie, Juristische Logik, Zivil- und Prozeßrecht, GS Jürgen Rüdig, Berlin u.a. 1978 (zit.: Müller-Gugenberger in GS Rüdig).

Müller, Welf: vgl. bei Goerdeler/Müller.

Münchener Kommentar: vgl. bei Peter Ulmer.

Muscat, Rolf: Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttungen nach dem KStG 1977, DB 1977, 516.

Naumann, Claus: Zur Besteuerung der Gehaltsbezüge von GmbH-Geschäftsführern, die gleichzeitig Kommanditisten einer GmbH & Co. sind, DB 1977, 882.

Oertmann, Paul: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, zweites Buch, Recht der Schuldverhältnisse, 5. Aufl., Berlin 1929 (zit.: Oertmann, BGB).

Palandt, Otto: vgl. bei Helmut Heinrichs und Heinz Thomas.

Paulick, Heinz: Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, zugleich ein Beitrag zur Typenlehre im Gesellschaftsrecht, Tübingen 1954 (zit.: Paulick, Die eG als Beispiel gesl. Typenbeschränkung ...).

Paulick, Heinz: Handbuch der stillen Gesellschaft, Systematische Darstellung in handelsrechtlicher, steuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht, 3., völlig überarbeitete Aufl., Köln 1981 (zit.: Paulick, Handb. der stillen Ges.).

Pezzer, Heinz-Jürgen, in: Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, von Klaus Tipke, 10., völlig überarbeitete Aufl., Köln 1985 (zit.: Pezzer in Tipke, Steuerrecht).

Pinner, Albert, in: Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl., bearbeitet von Albert Pinner, Felix Bondi, Wilhelm Gadow, Eduard Heinichen, 1. Band, Berlin u.a. 1932 (zit.: Staub/Pinner, HGB).

Pisko, Oskar, in: Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch von Hermann Staub, Ausgabe für Österreich, bearbeitet von Oskar Pisko, Erster Band, Wien 1904 (zit.: Staub/Pisko, ADHGB).

Puchelt, Ernst Sigismund: vgl. bei R. Förtsch.

Raape, Leo, in: Dernburg, Das bürgerliche Recht des Deutschen Reichs und Preußens, 2. Band, Die Schuldverhältnisse nach dem Rechte des Deutschen Reichs und Preußens, 2. Abteilung, Einzelne Obligationen, 4. Aufl., bearbeitet von Leo Raape, Halle 1915 (zit.: Dernburg/Raape, BGB).

Raisch, Peter: Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinnwandlung des Handelsrechts, Karlsruhe 1965.

Raiser, Ludwig: Individualgerechtigkeit und der Schutz allgemeiner Werte im Rechtsleben, in: *Summum ius, summa iniuria*, Tübingen 1963 (zit.: Raiser, Individualgerechtigkeit ...).

- Festschrift für, Funktionswandel der Privatrechtsinstitutionen: vgl. bei Werner Flume.

Raiser, Thomas: Recht der Kapitalgesellschaften, Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kapitalgesellschaft & Co., München 1983 (zit.: Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften ...).

Raupach, Arndt: vgl. bei Herrmann/Heuer/Raupach.

Reinhardt, Rudolf, in: Haupt/Reinhardt, Gesellschaftsrecht von Günther Haupt, 4. neubearbeitete Aufl. von Rudolf Reinhardt, Tübingen 1952 (zit.: Haupt/Reinhardt, GesR.).

- Gesellschaftsrecht, Ein Lehrbuch, Tübingen 1973 (zit.: Reinhardt, GesR.).

Reinhardt/Schultz: vgl. bei Dietrich Schultz.

RGR-Komm. z. HGB: vgl. bei Otto Weipert.

Röhrkasten, Burkhardt: Die Rückzahlung des Stammkapitals, GmbH-Rdsch. 1974, 36.

Rössler/Troll/Langner: Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar von Rudolf Rössler, Max Troll und Johannes Langner, 12., völlig neubearbeitete und erweiterte Aufl., München 1981 (zit.: Rössler/Troll/Langner, BewertungsgG ...).

Roth, Günter H.: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), München 1983 (zit.: Roth, GmbHG).

Rowedder, Heinz: Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar von Heinz Rowedder, Hans Fuhrmann, Hans-Georg Koppensteiner, Josef Laufermann, Henning Rasner, Fritz Rittner, Klaus Zimmermann, München 1985 (zit.: Rowedder in Rowedder, GmbHG).

Sack, Rolf: Typusabweichung und Institutsmißbrauch im Gesellschaftsrecht, Dargestellt am Beispiel der GmbH & Co. KG, DB 1974, 369.

- Zur Rechtsnatur der sogenannten Steuerabschreibungs-Kommanditgesellschaften, DB 1974, 1657.

Sandrock, Otto, in: Gierke/Sandrock, Handels- und Wirtschaftsrecht, als Handels- und Schifffahrtsrecht begründet von Julius von Gierke, 9., völlig neu bearbeitete Aufl. von Otto Sandrock, Berlin u.a. 1975 (zit.: Gierke/Sandrock, Handels- u. WirtschaftsR.).

Scherpf/Sigloch, in: Handbuch der Personengesellschaften, Band 1, Gesellschaftsrecht, von Harry Westermann, Betriebswirtschaft von Peter Scherpf, Jochen Sigloch, 3. Aufl., Köln 1967/1980 (zit.: Scherpf/Sigloch in Handb. d. PersGes.).

Scheuerle, Wilhelm A.: Das Wesen des Wesens, Studien über das sogenannte Wesenargument im juristischen Begründen, AcP 163 (1963) 429.

Schilling, Wolfgang, in: Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Begründet von Hermann Staub, weitergeführt von Mitgliedern des Reichsgerichts, neubearbeitet von Dieter Brüggemann, Claus-Wilhelm Canaris, Robert Fischer, Georg Helm, Paul Ratz, Joachim Schulze-Osterloh, Wolfgang Schilling, Peter Ulmer, Hans Würdinger/Volker Röhricht, Zweiter Band, 2. Halbband, Berlin u.a. 1970 (zit.: Schilling in HGB-Großkomm.).

- Die GmbH & Co. KG als Einheitsgesellschaft, in: FS Carl Hans Barz, Berlin u.a. 1974 (zit.: Schilling in FS Barz).

Schlegelberger: vgl. bei Ernst Geßler.

Schmaltz, Kurt: vgl. bei Adler/Düring/Schmaltz.

Schmidt, Karsten: Kapitalaufbringung, Kapitalerhaltung und Unterkapitalisierung bei der GmbH & Co., DB 1973, 2227.

- in: Anmerkung zu BGH NJW 1977, 104, NJW 1977, 107.
- Konkursgründe und präventiver Gläubigerschutz, Die AG, 1978, 334, 340.

Schmidt-Liebig, Axel: Die Gewinnerzielungsabsicht, ein unabdingbares Gewerbemerkmal?, Zum Vorlagebeschluß des I. Senats an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs, DB 1982, 1738.

Scholz, Franz: Kommentar zum GmbH-Gesetz, 5., mit einem Nachtrag versehene Aufl., Köln 1964 (zit.: Scholz, GmbHG, 5. Aufl.).

- Kommentar zum GmbH-Gesetz, 6. Aufl., 1978/83, vgl. bei Volker Emmerich, Harm Peter Westermann und Heinz Winter.
- vgl. auch bei Fischer/Lutter.

Scholz, Hellmut: Das Recht der Kreditsicherung, Ein Handbuch für die Praxis, 4., neubearbeitete Aufl., Berlin 1972.

- Das Recht der Kreditsicherung, 5. Aufl., (Scholz/Lwowski) vgl. Hans-Jürgen Lwowski.

Schreiber, Christian: Die Zweckbindung bei der Aktiengesellschaft, Diss., Zürich 1974.

Schulte, Theo: Strafbarkeit der Untreue zum Nachteil einer KG?, NJW 1984, 1671.

Schultz, Dietrich, in: Reinhardt/Schultz, Gesellschaftsrecht, Ein Lehrbuch, 2. Aufl., Tübingen 1981 (zit.: Reinhardt/Schultz, GesR.).

Schultze-v. Lasaulx, Hermann, in: Soergel/Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch, Band 3, Schuldrecht, II, 10. Aufl., Stuttgart 1969, bearbeitet von O. Wlotzke, A. Volze, K. Ballerstedt, J. Mormann, O. Mühl, H. Schultze-v. Lasaulx, Reimer Schmidt, W. Lipisch, A. Zeuner, W. Knopp, H.-J. Glaser (zit.: Soergel/Schultze-v. Lasaulx, BGB).

- Zur Frage der Gestaltungsfreiheit für Gesellschaftsverträge, Eine Bestandsaufnahme, Abschied von Illusionen, ZfgG Band 21 (1971), S. 325.

Schulze-Osterloh, Joachim: Der gemeinsame Zweck der Personengesellschaften, Berlin u.a. 1973.

Schulze-Wenck, Horst, in: Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch in zwei Bänden, früher herausgegeben von Walter Erman, bearbeitet neben vielen anderen von Horst Schulze-Wenck, herausgegeben von Harm Peter Westermann unter Mitwirkung von Klaus Küchenhoff, 6., neubearbeitete Aufl., 1. Band, Münster 1975 (zit.: Erman/Schulze-Wenck, BGB).

Schulze-Wenck, Horst, dto, 7. Aufl., Münster 1981.

Schulze zur Wiesche, Dieter: Die Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG, DB 1975, 1956.

- Die einkommensteuerliche Behandlung einer von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Komplementär-GmbH der GmbH & Co. KG, FR 1976, 112.
- Verdeckte Gewinnausschüttung und Körperschaftsteuerreform, GmbH-Rdsch. 1976, 282.

Schwakenberg, Friedrich-K.: Einlage- und Gesellschafter-Darlehenskonten bei der GmbH & Co. KG - Gesellschaftsteuerliche Auswirkungen der Verlustbuchung, DB 1981, 604.

Seibold: vgl. bei Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller.

Seithel, Rolf: Mindestgewinnanteil und Mitunternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH, GmbH-Rdsch. 1975, 134.

Siebert: vgl. bei Schultze-v. Lasaulx.

Sigloch, Jochen: vgl. bei Scherpf/Sigloch.

Simon, Jürgen: Kann die GmbH & Co. KG Inhaberin der Geschäftsanteile ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin sein?, DB 1963, 1209.

Soergel/Siebert: vgl. bei Schultze-v. Lasaulx.

Sonnenhol, Jürgen/Stütze, Rudolf: Bestellung von Sicherheiten durch eine GmbH und der Grundsatz der Erhaltung des Stammkapitals (§ 30 GmbHG), DB 1979, 925.

Staub, Hermann: Handelsgesetzbuch, Großkommentar, vgl. bei Dieter Brüggemann und bei Robert Fischer.

- vgl. auch bei Albert Pinner und bei Oskar Pisko.

v. Staudinger, Julius: vgl. bei Ernst Keßler.

Stegmüller: vgl. bei Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller.

Stehle, Heinz: GmbH oder GmbH & Co. KG nach der Körperschaftsteuerreform, DStR 1977, 13.

Steindorff, Ernst: Gesetzeszweck und gemeinsamer Zweck des § 1 GWB, Bemerkungen zum Urteil des BGH vom 14.10.1976, KZR 36/75, BB 1977, 408, BB 1977, 569.

Stimpel, Walter: Aus der Rechtsprechung des II. Zivilsenats (Gesellschafts-, Wertpapier-, Bank- und Schiffahrtsrecht), in: 25 Jahre Bundesgerichtshof, am 1. Oktober 1975, München 1975 (zit.: Stimpel in FS 25 Jahre BGH).

Streck, Michael: vgl. bei Felix/Streck.

Stütze, Rudolf: vgl. bei Jürgen Sonnenhol.

Sudhoff, Heinrich: Verdeckte Gewinnausschüttung und Bilanzberichtigung, FR 1962, 234.

- Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co., Kommentar und Formularbuch, München 1967 (zit.: Sudhoff, Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. ..., 1. Aufl.).
- Beteiligung der GmbH an einer GmbH & Co. KG nur durch Einbringung ihrer Dienstleistung, DB 1975, 995.
- Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co., Kommentar und Formularbuch, von Heinrich Sudhoff unter Mitarbeit von Martin Sudhoff, 4., erweiterte Aufl., München 1979 (zit.: Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. ...).
- Das Familienunternehmen, Die Verträge der Einzelunternehmen, der OHG, KG, bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft, stillen Gesellschaft, Unterbeteiligungsgesellschaft und der GmbH, Kommentar und Formularbuch, von Heinrich Sudhoff unter Mitarbeit von Martin Sudhoff, München 1980 (zit.: Sudhoff, Familienunternehmen).

Teichmann, Arndt: Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, München 1970.

Tesdorpf, Werner: Auswirkungen einer bereits vom Gesellschafter mit dem Höchsteinkommensteuersatz versteuerten verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1979, 883.

- Vermögensteuerersparnis bei den Gesellschaftern der typischen Komplementär-GmbH durch Inanspruchnahme des Freibetrages nach § 24 des Körperschaftsteuergesetzes?, BB 1980, 458.

Thiel, Rudolf: Nochmals: Die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung unter der Herrschaft des KStG 1977, DB 1977, 692.

Thöl, Heinrich: Das Handelsrecht, 1. Band, 1. Hälfte, 5. Aufl., Leipzig 1875 (zit.: Thöl, Handelsrecht).

Thomas, Heinz, in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, bearbeitet von Peter Bassenge, Uwe Diederichsen, Wolfgang Edenhofer, Helmut Heinrichs, Andreas Heldrich, Hans Putzo, Heinz Thomas, 44., neubearbeitete Aufl., München 1985 (zit.: Palandt/Thomas, BGB).

- dto, 43. neubearbeitete Aufl., München 1984.

Tillmann, Bert: Rechtsformwahl und Vertragsgestaltung nach der Körperschaftsteuer-Reform, GmbH-Rdsch. 1977, 252 (u. 280).

Tillmann, Bert, in: Handbuch der GmbH, Band II, bearbeitet von Karl Eder, Karl Berg, Paul Heuser, Bert Tillmann, Dieter Gaul, 9. Aufl., Köln 1969/1980 (zit.: Tillmann in Handbuch der GmbH, Bd. II).

Tipke, Klaus: Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, NJW 1980, 1079.

- Steuerrecht: vgl. bei Heinz-Jürgen Pezzer und bei Heinrich Montag.

Troll, Max: vgl. bei Rössler/Troll/Langner.

Ulmer, Peter, in: Hachenburg, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Großkommentar, Siebente, völlig neu bearbeitete Auflage von Carl Hans Barz, Peter Behrens, Reinhard Goerdeler unter Mitarbeit von Welf Müller, Ulrich Klug, Hans-Joachim Mertens, Wolfgang Schilling unter Mitarbeit von Jürg Zutt, Peter Ulmer, Erster Band: Gesetzestexte, Allgemeine Einleitung, §§ 1-12, Berlin u.a. 1975 (zit.: Ulmer in Hachenburg, GmbHG).

- in: Hachenburg, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Großkommentar, Siebente, völlig neu bearbeitete Auflage von Carl Hans Barz, Peter Behrens, Reinhard Goerdeler unter Mitarbeit von Welf Müller, Georg Hohner, Ulrich Klug, Hans-Joachim Mertens, Wolfgang Schilling unter Mitarbeit von Jürg Zutt, Peter Ulmer, Zweiter Band: §§ 13-52, Berlin u.a. 1979 (zit.: Ulmer in Hachenburg, GmbHG).
- Gesellschafterdarlehen und Unterkapitalisierung bei GmbH und GmbH & Co. KG, Zehn Thesen, in: FS Konrad Duden, München 1977 (zit.: Ulmer in FS Duden).
- in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, Schuldrecht, Besonderer Teil, 2. Halbband (§§ 657-853), München 1980 (zit.: Ulmer in MünchKomm).

Vogel, Hermann: GmbH-Gesetz, Kommentar, 2., neubearbeitete Aufl., Berlin u.a. 1956 (zit.: Vogel, GmbHG).

Wacker, Wilhelm H.: Steuerlexikon, unter Mitarbeit von Winfried Franke, Jürgen Heise, Heinrich Kaufhold, Wolfgang Kemsat, Kurt-Dieter Koschmieder, Waldemar Kropp, Horst Krüger, Hans-Jürgen Paulus, Jens Pensel, Horst Rieger, Erhard Schipporeit, Wolf-Dieter Schöne, Wolfgang Schröder, Joachim Weidanz, Erwin Zacharias, München 1975 (zit.: Wacker, Steuerlexikon).

v. Wallis/Heinicke: Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, von Hugo v. Wallis und Wolfgang Heinicke, 3., neubearbeitete und erweiterte Aufl., Heidelberg 1978 (zit.: v. Wallis/Heinicke, Besteuerung der Personen- und Kapitalges.).

Walz, Rainer: Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F zum 53. Deutschen Juristentag Berlin 1980, München 1980.

Weipert, Otto, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, Zweiter Band, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der stillen Gesellschaft, bearbeitet von Otto Weipert, 2. Aufl., Berlin 1950 (zit.: Weipert in RGR-Komm. z. HGB).

Wenger, Leopold: vgl. bei Jörs/Kunkel/Wenger.

Westermann, Harm Peter: Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, Berlin u.a. 1970 (zit.: H.P. Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der PersGes.).

- in: Kommentar zum GmbH-Gesetz, Begründet von Franz Scholz, 6., völlig neubearbeitete Aufl., bearbeitet von Volker Emmerich, Hans-Joachim Priester, Karsten Schmidt, Uwe H. Schneider, Manfred Skibbe, Klaus Tiedemann, Harm Peter Westermann und Heinz Winter, Band 1, §§ 1-44, Köln 1978/83 (zit.: Scholz/H.P. Westermann, GmbHG).

Westermann, Harry: Zweck der Gesellschaft und Gegenstand des Unternehmens im Aktien- und Genossenschaftsrecht, in: FS Ludwig Schnorr von Carolsfeld, Köln u.a. 1973 (zit.: H. Westermann in FS Schnorr von Carolsfeld).

- Personengesellschaftsrecht, BGB-Gesellschaft - OHG - KG, 4. überarbeitete und erweiterte Aufl., Köln 1979 (zit.: H. Westermann, PersGesR.).

Wiedemann, Herbert: Gesellschaftsrecht, Bd. 1, Grundlagen, München 1980 (zit.: Wiedemann, GesR. Bd. 1).

Wieland, Karl: Handelsrecht, Erster Band, München u.a. 1921 (zit.: Wieland, Handelsrecht).

Windscheid, Bernhard: Lehrbuch des Pandektenrechts, Zweiter Band, 5. Aufl., Stuttgart 1879 (zit.: Windscheid, Pandekten).

Winkler, Karl: Die Haftungsverfassung der GmbH & Co. (KG), NJW 1969, 1009.

Winter, Heinz, in: Kommentar zum GmbH-Gesetz, Begründet von Franz Scholz, 6., völlig neubearbeitete Aufl., bearbeitet von V. Emmerich, H. Konzen, H.-J. Priester, Karsten Schmidt, Uwe H. Schneider, M. Skibbe, K. Tiedemann, H.P. Westermann, Heinz Winter, 1. Lieferung, §§ 1-10, Bearbeiter: Winter (zit.: Scholz/Winter, GmbHG).

Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform, DBW (Die Betriebswirtschaft) 1977, 25.

- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbband, Der Einfluß der Besteuerung auf die Wahl und den Wechsel der Rechtsform des Betriebes, 4., neubearbeitete Auflage, München 1982 (zit.: Wöhe, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre II/1).

Wörner, Georg: Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, Buchführungspflicht, GoB, IKR, Organisation der Buchhaltung, Inventur, Bilanzausweis, Bilanzwerte, Erfolgsrechnung, Gewinnverwendung der AG, Geschäftsbericht, Konzernabschluß, Bonn 1978 (zit.: Wörner, Bilanzierung im Handels- u. SteuerR. ...).

Wüst, Günther: Gestaltungsfreiheit und Typenkatalog im Gesellschaftsrecht, in: FS Konrad Duden, München 1977 (zit.: Wüst in FS Duden).

Zöllner, Wolfgang: Die Schranken mitgliedschaftlicher Stimmenrechtsmacht bei den privatrechtlichen Personenverbänden, München u.a. 1963.

Lebenslauf

Am 15. Februar 1949 wurde ich als zweites von drei Kindern des Dipl. Braumeisters Kurt Kircheis und seiner Ehefrau Barbara, geborene Neher in Nördlingen geboren. Von 1955 bis 1960 besuchte ich dort die Volksschule und sodann bis 1969 den mathematisch-naturwissenschaftlichen Zweig des Theodor-Heuss-Gymnasiums Nördlingen.

Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an der Universität München, bis ich im Termin 1974/II die erste juristische Staatsprüfung ablegte. Dazwischen studierte ich zusätzlich zwei Semester Volkswirtschaft. Von 1975 bis 1977 war ich Rechtsreferendar; mit Bestehen der zweiten juristischen Staatsprüfung schied ich am 29. Oktober 1977 wieder aus dem Referendardienst aus.

Nach kurzer Tätigkeit in der Rechtsabteilung einer Bank war ich im Zentralbereich Personal einer großen deutschen Aktiengesellschaft als Referent für betriebliche Sozialpolitik tätig, bis ich zum 1.1.1985 zu einem Konzernunternehmen dieser Aktiengesellschaft übergetreten bin, wo ich seit 1.3.1985 in der Zentralstelle Personal Leiter der Abteilungen Personal- und Sozialpolitik bin.

Neben meiner beruflichen Arbeit habe ich unter Anleitung von Herrn Professor Dr. Götz Hueck die vorliegende Dissertation angefertigt.

